

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT RÉEL ET L'IMPOT PERSONNEL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Es-Sciences politiques et économiques)

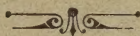
PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE LYON

Le Lundi 26 Février 1912, à 2 heures du soir

PAR

CHARLES MARTINET

Né à Lyon, le 22 Mai 1886



LYON

IMPRIMERIE DE LA « REVUE JUDICIAIRE »

23, Rue Claudia, 23

—
1912

L'Impôt Réel
ET
L'Impôt Personnel

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

MM.

CAILLEMER, C. ✱, I. ✂, Doyen honoraire, correspondant de l'Institut.

THALLER, ✱, I. ✂, professeur honoraire.

AUDIBERT, I. ✂, professeur honoraire.

FLURER, I. ✂, doyen, professeur de Droit civil.

GARRAUD, I. ✂, professeur de Droit criminel.

APPLETON (Charles), I. ✂, professeur de Droit romain.

COHENDEY, O. ✱, I. ✂, professeur de Droit commercial.

PIC, I. ✂, professeur de Droit international public.

APPLETON (Jean), I. ✂, professeur de Droit administratif.

LAMBERT, A. ✂, professeur d'Histoire générale du Droit français.

BOUVIER, I. ✂, professeur de Science financière et de Législation française des finances.

LAMEIRE, I. ✂, professeur d'Histoire du Droit public et de Droit administratif.

JOSSERAND, I. ✂, professeur de Droit civil, assesseur du Doyen.

BROUILHET, I. ✂, professeur d'Economie politique.

HUVELIN, I. ✂, professeur de Droit romain.

LÉVY, I. ✂, professeur de Droit civil.

GONNARD, A. ✂, professeur d'Histoire des Doctrines Economiques et d'Economie politique.

BOUVIER-BANGILLON, I. ✂, professeur de Procédure civile.

BECQ (J.), I. ✂, secrétaire.

JURY DE LA THÈSE

Président : M. BOUVIER, professeur.

Assesseurs : MM. PIC, professeur.

BROUILHET, professeur.

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

UNIVERSITÉ DE LYON — FACULTÉ DE DROIT

L'IMPOT RÉEL ET L'IMPOT PERSONNEL

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Es-Sciences politiques et économiques)

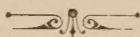
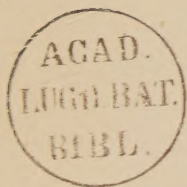
PRÉSENTÉE ET SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE LYON

Le Lundi 26 Février 1912, à 2 heures du soir

PAR

CHARLES MARTINET

Né à Lyon, le 22 Mai 1886



LYON

IMPRIMERIE DE LA « REVUE JUDICIAIRE »

23, Rue Claudia, 23

—
1912



Digitized by the Internet Archive
in 2026

INTRODUCTION

§ 1. — INTÉRÊT DE CETTE ÉTUDE

Parmi toutes les questions qui agitent l'opinion et occupent les Parlements des pays civilisés, il en est une qui attire avec une singulière force l'attention de tous, pauvres et riches, humbles et puissants : je veux parler de la question financière. De tous temps, la question d'argent fut une question de vie ou de mort pour les nations comme pour les individus, et longtemps encore, croyons-nous, elle pèsera, accablante et irréductible, sur les destinées des peuples comme sur le bonheur des personnes. Comment s'étonner dès lors, qu'elle puisse faire naître tant de passions, provoquer tant de luttes, puisqu'elle renferme dans son sein de si graves intérêts.

Il n'est pas nécessaire, quand on veut se rendre compte de l'importance de cette question et de la place qu'elle occupe dans les préoccupations des gouvernements, de procéder à de minutieuses recherches : il suffit de lire les comptes-rendus officiels des débats

des Parlements modernes pour être édifié. C'est un fait incontestable que les gouvernements actuels ont besoin d'argent et même que jamais ce besoin n'a été aussi grand que maintenant. Sous toutes les latitudes, sévit cette hantise particulièrement irritante : le déficit. Chaque année, avec une régularité désespérante, il se dresse, grandi de quelques millions, devant les ministres des Finances français, anglais, allemand, italien, américain, et l'obsession qu'ils en ont s'exprime par ce refrain perpétuel qui accompagne toutes leurs doléances, tous leurs vœux : « De l'argent, il nous faut de l'argent ! » C'est le chancelier de l'Echiquier, M. Lloyd George qui, en 1909, réclame 350 millions de francs, et les impôts nouveaux, créés pour combler ce gouffre, déclenchent un très grave conflit de pouvoir entre les deux Chambres. C'est le chancelier de l'Empire allemand qui avoue, en 1908, qu'il lui manque 525 millions de francs ; la réforme financière nécessaire provoque aussi une crise, et le déficit se prolonge, car le Reichstag reste sourd à une partie des sollicitations du secrétaire du Trésor. Même misère aux Etats-Unis de l'Amérique du Nord : en 1908-1909, le déficit s'élève à 500 millions de francs et le Trésor cherche son salut dans la loi du 5 août 1909 ou nouveau Tariff Act, qui modifie les tarifs douaniers. Chez nous enfin, l'argent manque aussi. Le 19 novembre 1909, à la Chambre des Députés, le ministre des Finances déclare qu'il a besoin de la modique somme de 200 millions de francs, et c'est là sans doute une déclaration modeste, destinée à préparer l'opinion à une réalité

plus imposante, et c'est probablement une somme de 300 à 350 millions que coûteront les Retraites ouvrières et paysannes.

Il est inutile de pousser plus loin notre démonstration. Dans tous les grands Etats, le mal est le même, partout le besoin d'argent harcèle les gouvernements.

Comment les Etats modernes font-ils pour se procurer les sommes nécessaires ? Où trouvent-ils les sources abondantes de recettes dont ils ont besoin ? A la vérité, les Etats ont un assez grand nombre de moyens pour remplir leurs caisses. Ils peuvent d'abord, comme les particuliers, utiliser leurs ressources personnelles, revenus de leurs domaines, de leurs exploitations industrielles. Mais ce n'est pas là ce qui nous intéresse. Nous voulons parler ici d'une manière plus commune de se procurer de l'argent, l'impôt. L'impôt est, de nos jours, une source universelle, généreuse, qui fournit la vie à une grande partie des budgets modernes ; le budget français en particulier lui demande plus de 3.500 millions.

Mais cette source de recettes, dont l'origine remonte fort haut dans le passé, s'est trouvée, au cours des âges traversés, soumise à des règles très différentes. Sa mise en œuvre, les garanties dont elle a presque toujours été entourée plus ou moins, ont subi le contre-coup de l'évolution générale des mœurs et des idées. Précisément, à l'heure actuelle, les idées qui influent sur l'élaboration des règles relatives à l'impôt sont en pleine évolution. Dans tous les pays, les gouvernements procèdent à la réorganisation de leurs impôts, partout

ils s'efforcent de les former en systèmes, en organismes logiques, réalisant, dans leurs dispositions, les conceptions sociales issues du mouvement démocratique moderne. Il en est ainsi de l'Empire allemand, de l'Angleterre, de l'Italie, de l'Autriche, des Etats-Unis, de la France. La tendance générale de cette transformation des législations fiscales, c'est d'enlever à l'impôt son caractère réel pour lui donner un caractère de plus en plus personnel. Un impôt est réel lorsqu'il est assis sur les sources mêmes du revenu du contribuable, sans qu'il soit tenu compte de la personnalité de ce contribuable, de sa position économique, de son revenu total. Un impôt est personnel lorsqu'il prend, au contraire, en considération la situation générale du contribuable, sa personnalité économique et sociale. Au mètre invariable, d'application uniforme à tous les revenus, exclusif même de toute idée d'arbitraire et qui est l'essence de la réalité, on substitue une mesure flexible qui permette de tenir compte de l'inégalité des facultés et même, sinon de corriger la trop grande différence des fortunes, du moins d'en atténuer les effets. C'est bien là, la tendance commune à toutes les législations fiscales de notre époque, tendance qui a puisé une singulière force dans les théories de l'école financière allemande, et qui, de là, a rayonné partout, entrant dans les programmes des partis démocratiques, inspirant les législateurs dans leur travail de réforme des impôts.

Il nous a semblé intéressant d'opposer dans cette étude les deux principes de la réalité et de la personnalité, de suivre dans les législations positives le rem-

placement progressif du premier par le second et particulièrement de rechercher les rôles respectifs qu'ils tiennent dans le droit fiscal de la France et de montrer comment le projet de M. Caillaux, voté par la Chambre des Députés le 9 mars 1909 substitue, dans une certaine mesure, au sein de notre organisation fiscale, l'impôt personnel à l'impôt réel qui était resté jusqu'à ce jour la caractéristique de l'école française.

Mais avant d'aborder notre étude proprement dite, il est indispensable de rechercher brièvement l'influence du changement des idées et des mœurs sur l'évolution actuelle des conceptions fiscales. Cet examen, nécessaire pour bien comprendre comment se présente la question, trouve naturellement sa place dans une introduction destinée à préparer l'esprit aux développements quelque peu abstraits qui vont suivre.

§ 2. — EVOLUTION DES CONCEPTIONS FISCALES

Un premier fait qu'il faut constater, c'est le changement intervenu dans le point de vue auquel on se place pour étudier les questions fiscales. La doctrine d'après laquelle les lois fiscales doivent avoir un caractère exclusivement financier et ne poursuivre qu'un seul but, celui d'enrichir l'Etat, sans pourtant écraser les contribuables, cette doctrine, quoique prépondérante encore aujourd'hui, cède progressivement la place à une théorie fort importante qui regarde l'impôt comme

derant poursuivre un but social et politique et rechercher le progrès économique.

Nous croyons qu'il faut voir dans l'idée ancienne qu'un système fiscal ne doit pas être autre chose qu'un moyen d'assurer la prospérité des finances publiques et de pourvoir d'argent les caisses de l'Etat, une des raisons principales qui expliquent les procédés empiriques qu'ont employés constamment, dans les siècles précédents, et qu'emploient encore souvent de nos jours les législateurs pour l'établissement de leurs impôts. De même, les pratiques détestables, banqueroutes, rachats d'impôts, impôts extraordinaires, etc., qui désolèrent les finances de l'Ancien Régime, ne durent sans doute leur fréquence et la faveur où on les tenait qu'à cette habitude qu'on avait alors d'envisager toutes les dispositions fiscales comme des mesures qui ne devaient servir qu'à procurer des ressources à l'Etat ou à lui éviter des dépenses. Durant presque tout le XIX^e siècle, la conception purement financière des lois fiscales s'affirma dans l'esprit public de tous les Etats. C'est elle qui inspira avant tout la pensée du législateur dans le travail financier considérable exigé, au cours de ce siècle, par l'accroissement constant et énorme des dépenses publiques, accroissement qui n'était que la rançon inévitable de l'arènement de la puissance démocratique et de l'affirmation des droits du peuple en matière financière. La conséquence, ce fut la tendance générale de toutes les législations, même les plus démocratiques, à préférer les contributions indirectes aux impôts directs susceptibles sans doute de plus de justice

et d'égalité, mais d'un rendement inférieur, à recourir volontiers à la taxation des consommations dont le caractère de nécessité assure la productivité au détriment de la justice, à établir des droits fixes qui frappent plus lourdement la pauvreté que la richesse: ce fut aussi, particulièrement en France, la survivance presque entière dans le faisceau des impôts directs du principe de la réalité, aux présomptions erronées et aux résultats iniques.

L'idée de faire servir l'impôt à un but politique et surtout social, se traduit dans les institutions fiscales modernes, par des manifestations de plus en plus fréquentes. Les préoccupations de politique sociale viennent, en effet, peser d'un poids sans cesse croissant sur l'œuvre législative financière moderne. Dans le mouvement universel qui entraîne les Etats à réorganiser leurs ressources budgétaires, l'action des gouvernements se fait surtout sentir en vue d'améliorer le sort des classes pauvres et on est bien obligé de rendre hommage à la ténacité de l'effort accompli par eux dans cette tâche rendue si difficile par la résistance des classes privilégiées.

Sans doute, l'impôt tel qu'il s'est développé historiquement et qu'il existe encore partout, demeure essentiellement le procédé technique destiné à satisfaire les besoins financiers des collectivités. L'opinion dominante, en théorie comme en pratique, se rattache encore à cette conception purement financière. Il ne saurait, d'ailleurs, en être autrement, tant qu'on admettra comme absolument juste et équitable la répartition des

revenus et de la fortune, telle que la consacre le droit moderne, qui érige en principe légal la libre concurrence dans l'économie privée.

Et pourtant, il faut bien reconnaître qu'on s'achemine progressivement vers une autre direction. Les faits sont là, nombreux et probants, pour l'établir. Si on admet que l'impôt n'est qu'un moyen fiscal, comment expliquer qu'on introduise aujourd'hui, dans un grand nombre d'Etats, l'exemption d'un minimum d'existence, la discrimination des revenus, la progressivité des tarifs, tous éléments de la personnalité qui font de l'impôt presque un moyen de réforme sociale et politique ? Comment expliquer les impôts spéciaux qui frappent les grands magasins ou les grandes industries, les droits sur l'alcool, les impôts socialistes d'Australie, les impôts sur les célibataires, les atténuations d'impôt au profit des familles nombreuses ou de certaines situations individuelles ? Comment surtout légitimer l'établissement des impôts qui frappent l'acquisition des profits accidentels, non gagnés économiquement par le sujet, comme les plus-values, les gains de fortune, et le développement considérable donné aux impôts sur les successions ?

On dit : l'impôt ne doit rien changer à la répartition actuelle des revenus¹ et des fortunes, et voilà pourtant qu'on s'en sert pour compenser les inégalités et même pour réparer des injustices économiques, en déplaçant au profit des classes pauvres et au détriment des classes riches la plus grande partie du fardeau des charges publiques. Qu'est-ce à dire, sinon qu'à côté du but

purement financier, on peut discerner nettement un autre but, qui s'affirme tous les jours davantage, le but de politique sociale. Pour beaucoup l'impôt apparaîtrait comme devant exercer une action bienfaisante dans les rapports économiques des classes sociales entre elles, en intervenant dans une certaine mesure, soit pour régler la répartition des revenus et de la fortune, soit pour donner à une partie de ces revenus et de cette fortune une destination sociale.

Il est impossible de ne pas remarquer aussi combien la morale et la justice pénètrent aujourd'hui profondément dans la science des Finances. N'est-ce pas, en effet, l'influence de la morale qui a amené les Etats modernes à tenir pour obligatoires les engagements pris par eux à l'égard de leurs prêteurs et à délaisser les pratiques iniques tenues pour légitimes sous l'Ancien Régime ?

Quant à la justice, son empreinte sur les questions fiscales s'est manifestée surtout par l'adoption d'un des principes les plus importants de la Science financière, le principe de l'égalité. Quand la Déclaration des Droits de l'Homme, les constitutions révolutionnaires et les constitutions des Etats modernes qui, comme l'Italie et la Roumanie, en font encore une disposition constitutionnelle, ont proclamé le principe de l'égalité, elles ont reconnu implicitement qu'à côté du point de vue purement financier, il y avait place dans la taxation pour des considérations de justice et de morale. Il faut observer pourtant que si le principe de l'égalité est incontesté, beaucoup de ses applications restent encore

douteuses. Toutefois, les nombreuses difficultés auxquelles il donne lieu sont examinées et discutées surtout au point de vue de la justice : tel est le cas, par exemple, pour la question de l'impôt progressif : beaucoup de ses partisans considèrent précisément la progression comme l'expression la plus parfaite et la plus précise de l'égalité dans l'impôt.

Les faits prouvent d'ailleurs que les législations se modifient de plus en plus, surtout sous l'influence du principe de l'égalité. Pour s'en tenir à la France, nombreuses sont les lois qui, depuis moins d'un demi-siècle, marquent l'abandon du point de vue exclusivement financier et le progrès de la fiscalité vers la justice. Nous ne prétendons pas que ce soit là un mouvement tout à fait conscient, correspondant à une idée parfaitement mise en lumière, à un plan conçu d'avance et dont toutes les lois en question ne seraient que les étapes de réalisation. Quoi qu'il en soit, l'enrichissement de l'Etat n'est plus le seul but poursuivre. Il en est ainsi des lois qui suppriment ou réduisent les droits fixes dans les frais de justice et les taxes hypothécaires, qui introduisent la progression et la déduction des dettes dans les mutations par décès, qui donnent à l'impôt foncier sur les propriétés non bâties un caractère nettement dégressif et transforment l'impôt foncier sur les propriétés bâties en impôt de quotité, qui aggravent les droits sur les valeurs étrangères ; il en est encore ainsi de toutes les lois qui sont relatives au dégrèvement du sucre, aux réformes de l'octroi et des droits sur les boissons, à la législation douanière, etc. Toutes ces

lois sont sans doute loin d'être parfaites; elles sont d'autant plus vulnérables que le manque de vue d'ensemble, l'absence d'idée directrice soutenue ont introduit entre elles des contradictions, des incertitudes, des inégalités à l'égard des diverses catégories de contribuables; de plus les intérêts équivoques qu'elles ont eu trop souvent pour but de satisfaire, leur ont donné un caractère détestable de protection locale, de faveur spéciale, exemple : octroi, boissons, vins artificiels, alcools. Sous l'intérêt général apparent se dissimule fréquemment l'intérêt particulier, le privilège. Mais nous ne voulons retenir d'elles que la tendance générale qu'elles consacrent toutes plus ou moins.

Une évolution des idées tout aussi importante s'est produite dans la notion d'impôt. Cette notion est très différente aujourd'hui de ce qu'elle était autrefois. On a soutenu généralement pendant tout le cours du XIX^e siècle que l'impôt n'était qu'une prime d'assurance que les individus payaient à la société d'assurance collective — l'Etat — pour la sauvegarde de leur personne et de leurs biens. Emile de Girardin (1) définissait l'impôt « une prime d'assurance payée par ceux qui possèdent pour s'assurer contre tous les risques de nature à les troubler dans leur possession ou leur jouissance ». Thiers (2) et de Puynode (3) adoptaient la même défi-

(1) Voir Emile DE GIRARDIN, *L'Impôt*, p. 156 et suiv. : p. 300 à 302.

(2) Voir THIERS, *De la propriété*, p. 352 à 355.

(3) DE PUYNODE, *De la Monnaie, du Crédit et de l'Impôt*, t. II, p. 70 et suivantes.

nition. Il y a aussi un certain nombre d'auteurs qui ont prétendu et prétendent encore que l'impôt n'est que le prix des services que l'individu reçoit de l'Etat. « Le rôle de l'Etat, écrit M. Paul Leroy-Beaulieu (1), est non pas d'infliger un sacrifice strictement égal aux individus, mais bien de faire payer strictement à chacun d'eux le juste prix des services qu'il reçoit et la quote-part qui lui incombe dans les dettes de la Société. » Dans l'une et l'autre de ces théories, l'obligation de payer est la conséquence nécessaire des avantages retirés par chacun de la force collective et surtout de la protection que l'Etat assure aux individus et aux propriétés. C'est donc dans une sorte d'échange que réside le fondement de tout impôt et son montant individuel est exactement mesuré par l'importance des avantages que chacun retire des dépenses publiques. Or, précisément le service rendu est d'autant plus grand que la fortune est plus considérable. Nul besoin, dès lors, de rechercher la valeur du facteur personnel puisque la détermination des biens et des sources de produit suffit à assurer la juste taxation. Il s'ensuit que le seul système qui puisse convenir à ces théories, c'est le système de la réalité avec ses méthodes approximatives d'évaluation et son taux uniformément proportionnel.

Ces idées sur le fondement de l'impôt, qui ont eu une très grande vogue au XVIII^e siècle et dans la majeure

(1) Paul LEROY-BEAULIEU, *Finances*, I, livre II, chap. II.

partie du XIX^e siècle, sont de nos jours fortement ébranlées, car les faits et le raisonnement ont montré l'erreur qui était à leur base. De même qu'il est impossible d'asseoir les impôts sur la protection ou l'assurance, parce qu'on ne peut pas mesurer les avantages résultant pour chacun de l'activité générale du gouvernement, de même il est impossible d'asseoir les impôts sur le prix de chaque service spécial, parce qu'on ne peut pas calculer la part qui revient à chacun dans le montant total des dépenses de l'Etat.

Pendant que le temps achève la ruine de ces notions, les idées solidaristes s'affirment et s'imposent de plus en plus, s'efforçant de mettre en pleine lumière les obligations de l'individu à l'égard du corps social dont il fait partie. Aujourd'hui on considère que l'impôt ne peut pas avoir son fondement dans une contreprestation de l'Etat; l'impôt n'est pas autre chose que l'accomplissement d'un devoir social. Les Etats comme toutes les communautés économiques sont des organisations nécessaires à la vie de l'espèce; ils ne peuvent réaliser leur but et se développer que par des moyens financiers. Du moment qu'on admet pour eux le droit à l'existence et au développement, on leur reconnaît aussi le droit de se procurer des ressources en imposant les unités économiques privées, et en édictant pour chacun l'obligation corrélative de payer l'impôt.

Ce n'est donc pas pour la sauvegarde de leur personne et de leurs biens que les contribuables sont redevables de l'impôt : l'impôt n'est dû par eux qu'en raison du fait qu'ils font partie d'une organisation poli-

tique déterminée. C'est parce qu'ils sont membres d'une communauté politique et uniquement à cause de cela, qu'existe pour eux cette obligation spéciale. En payant l'impôt, ils remplissent leur devoir social comme ils le remplissent en obéissant à la loi qui les appelle sous les drapeaux, dans les pays à obligation militaire personnelle, ou en faisant partie du jury criminel.

Dès lors, la mesure des montants individuels d'impôt ne peut plus être ce qu'elle était avec la théorie de l'impôt-assurance, ou de l'impôt-échange. Déterminer le prix d'un service rendu est une chose, fixer l'étendue d'un devoir en est une autre et absolument différente. On ne peut être tenu d'un devoir que dans la mesure de ses forces, et c'est justement là l'idée directrice de la personnalité.

Cette curieuse évolution de la notion d'impôt s'explique d'ailleurs parfaitement par la différence des rôles qu'il a joués aux diverses époques comme source de recettes publiques. Dans l'antiquité, l'impôt portait en lui une idée de subordination, de sujétion, et ce vice originel de conception ne lui permettait de tenir qu'une place secondaire. A la veille de la Révolution, cette impression défavorable devait être encore singulièrement vivace, puisque la Constitution de 1793, pour réhabiliter l'impôt, s'empresse de déclarer que « nul citoyen n'est dispensé de l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ». Voilà donc cette idée de l'impôt devoir social proclamée une première fois par un texte constitutionnel. Cette idée va s'affermissant durant tout le cours du XIX^e siècle, car l'impôt, en face

des besoins d'argent de plus en plus considérables des Etats, devenait une ressource des plus importantes de leur budget; plus cette importance croissait et plus s'implantait l'idée que l'impôt est le seul moyen d'obliger tous les individus à participer aux dépenses sociales. Maintenant qu'il est devenu la source prédominante normale des recettes publiques, on considère définitivement que c'est lui qui doit fournir les ressources nécessaires aux dépenses exigées par le perfectionnement des grands services publics, justice, police, instruction publique, défense nationale, assistance sociale, et que chacun doit collaborer à ces services, en participant à leurs dépenses par le versement d'un certain montant d'impôt.

Cette évolution dans les idées générales : considération de la justice substituée à la conception purement financière, introduction de la notion d'impôt devoir social, a eu, comme on peut le penser, une répercussion profonde dans les mœurs politiques financières et dans les institutions fiscales. Les conséquences pratiques qu'on en a tirées, aboutissent à donner à l'impôt une physionomie très moderne.

Nous avons vu que la Déclaration des Droits de l'homme avait proclamé le principe d'égalité. Mais au cours du XIX^e siècle on s'était contenté d'une application littérale et étroite de ce principe. On disait : « L'impôt est égal lorsqu'il pèse sur tous sans exception. » Autrement dit, on s'en tenait à la règle fondamentale de l'universalité. Pratiquement, cette règle signifiait que certaines institutions, contraires à l'équité, étaient sup-

primées; elle consacrait simplement la disparition des privilèges, des exemptions qui favorisaient sous l'Ancien Régime certains individus ou certaines régions. Il n'est d'ailleurs pas sans intérêt de remarquer qu'aujourd'hui même en France, cette forme restreinte de l'égalité n'est pas encore complète, malgré tous les efforts législatifs. C'est ainsi que l'abolition du privilège des bouilleurs de cru et l'extension à tous de l'impôt sur les alcools, même aux cultivateurs qui fabriquent de l'alcool avec certaines fractions de leurs récoltes, n'ont pas encore définitivement abouti, les bouilleurs de cru ayant profité des élections de 1906 pour restaurer leur immunité fiscale en partie détruite en 1903. On peut citer d'autres exemples d'exemptions : telles l'immunité fiscale des titulaires de rentes sur l'Etat Français, l'exemption des patentes au profit des fonctionnaires publics, des fermiers ou exploitants agricoles, des peintres, sculpteurs, musiciens, etc.

Mais la signification théorique et pratique actuelle de l'égalité s'est singulièrement agrandie. Sans doute tout le monde doit payer l'impôt, mais il s'agit surtout de connaître les limites dans lesquelles les individus y sont tenus, de déterminer la règle qui servira à mesurer pour chacun l'étendue de son devoir social d'impôt. De plus en plus on admet que les individus doivent l'accomplir comme tous les autres devoirs sociaux, dans la mesure de leurs forces. Les théories fiscales modernes établissent en effet que pour déterminer le contingent à réclamer au contribuable, il faut avant tout rechercher quelle est sa véritable capacité personnelle, quelles sont

ses forces disponibles. L'idéal des théoriciens et des législateurs serait d'arriver à individualiser complètement l'impôt. Si l'on pouvait examiner un à un chaque contribuable, et déduire de sa situation particulière la véritable portée de son devoir social, on aurait résolu dans son extrême limite le problème de la péréquation et de la justice tel qu'il se pose actuellement. Malheureusement, dans les grands Etats modernes, des moyennes sont seules praticables, du moins s'efforce-t-on de les établir de manière qu'elles puissent s'approcher d'aussi près que possible du but à atteindre.

C'est ainsi que s'est introduit dans les législations fiscales modernes tout un ensemble de règles destinées à mettre en valeur dans l'impôt la considération de la personne.

C'est d'abord la déduction des charges et surtout des dettes, et la prise en considération des charges de famille. L'idée d'impôt devoir social l'exige, car le devoir social ne peut exister que dans la mesure des moyens et des forces économiques des contribuables; au delà, ce n'est qu'injustice et arbitraire. Or, pour tenir compte de la situation personnelle de chacun, pour établir équitablement sa dette, il faut nécessairement faire intervenir dans le calcul tout ce qui influe sur la capacité contributive de l'individu : dettes, charges de famille, obligations de toutes espèces. Il est évident que de deux personnes qui ont même matière imposable, 200.000 francs d'immeubles par exemple, celle-là a une surface économique supérieure qui possède toutes ses terres et ses maisons libres et franches d'hypothèques; son re-

venu entier est disponible et l'impôt doit en tenir compte. Même raisonnement pour le cas de deux individus possédant des revenus identiques, mais dont l'un est célibataire et l'autre chargé de famille; l'impôt doit faire état de ces différences de charges.

En second lieu, on a admis qu'il est juste, puisque l'impôt doit être payé par chacun dans la mesure de ses facultés et que le devoir social n'existe que dans cette limite, de faire payer au riche plus qu'au pauvre; de là toute la théorie de l'impôt progressif. S'il est dans le devoir social de celui qui possède moins de 5.000 francs de rente de payer 3 % de son revenu par exemple, il est aussi dans le devoir social de celui qui en possède 20.000 de payer 3,50 % et dans le devoir social de celui qui en possède 50.000, de payer 4 %. Chacun de ces rentiers a une force économique différente qui doit influencer sur la quotité de la somme due. Cette règle de l'impôt progressif donne lieu d'ailleurs à une infinité de modalités, dont la plus répandue est l'exemption du minimum d'existence. On exempte en effet presque partout totalement les très petits revenus et partiellement les revenus moyens.

La troisième règle qui est aussi sans contredit la plus contestée, établit que le devoir social d'impôt comporte pour tous les individus l'obligation de déclarer leurs revenus à l'administration. Ils doivent lui donner tous les renseignements susceptibles de lui permettre de calculer la somme qu'elle pourra leur demander équitablement. Quant à celui qui oppose un refus à la demande de l'administration ou qui dissimule sa

fortune, celui-là cherche à se soustraire à son devoir social; il doit être traité comme celui qui manque à tout autre devoir social, par exemple qui se dérobe au service militaire. La loi qui doit réprimer impitoyablement tout acte anti-social, doit fournir aussi à l'administration fiscale des sanctions sévères et des armes puissantes pour lui permettre de rétablir l'ordre troublé par la fraude et de forcer le contribuable à l'obéissance.

Enfin, une quatrième règle inspire de plus en plus la théorie et la pratique moderne. Il faut tenir compte de l'origine des fortunes. Il ne faut pas frapper de la même manière les revenus nés du travail et les revenus qui coulent sans effort de la fortune acquise. Le devoir social d'impôt, nous l'avons vu, n'existe qu'à raison des forces économiques individuelles, des possibilités de chacun. Or, suivant l'origine des revenus, la puissance de prestation varie. Les uns n'ont de ressources que dans leur travail, leur activité physique ou intellectuelle; les autres vivent sans peine des produits de leurs capitaux, de leurs maisons, de leurs terres, de leurs valeurs mobilières; leurs moyens ne sont donc pas identiques, même si leurs revenus sont égaux numériquement. L'impôt doit tenir compte de cette différence d'origine. Il le fait de plusieurs manières : d'abord par la discrimination des revenus, en établissant des taux différents pour les revenus du capital, pour les revenus du travail et pour les revenus mixtes, provenant à la fois du capital et du travail; ensuite par l'imposition des gains de fortune, c'est-à-dire des acquisitions

à titre gratuit, successions, donations, gains fortuits, plus-values résultant de travaux publics ou du développement des centres urbains. C'est dans cette catégorie que rentrent les impôts sur les successions et sur les plus-values.

Telles sont les principales règles par lesquelles on réalise l'idée de la personnalité dans l'impôt. Ce n'est pas à dire que toutes les législations les adoptent de la même manière et les pratiquent uniformément. Cependant, on en a fait presque partout des applications importantes et l'impôt personnel occupe aujourd'hui une large place. Pour lui on délaisse progressivement le système de la réalité qui ne fait que méconnaître la vérité et violer l'égalité, puisqu'il ne s'attache jamais qu'aux apparences et fait constamment abstraction de la personne du sujet de l'impôt.

Si nous jetons un très rapide coup d'œil sur les principales institutions financières modernes, nous voyons quels énormes progrès ont été réalisés dans cette voie de justice.

En Angleterre, le Finance Act de 1909-1910 décide que tous les revenus inférieurs à 500 livre sterling (12.500 francs) ont droit à un « abatement » spécial de 10 livre sterling (250 fr.) par enfant au-dessous de seize ans. Dans le calcul des impôts qui frappent les successions, on déduit les dettes, charges et frais funéraires. Les réformes consacrées par les Finance-Act de 1907 et de 1909-1910 ont accru considérablement le caractère progressif de l'Income-Tax par tout un système de tarifs gradués, d'exemptions, de minimum

d'existence et « d'abatement ». Bien mieux, l'impôt anglais sur les successions est un des plus progressifs qui existent aujourd'hui : c'est une loi de 1894 qui en a instauré les tarifs très élevés et tous les gouvernements qui ont suivi les ont maintenus et même accentués. Tout récemment encore, en 1909-1910, le Chancelier de l'Echiquier, M. Lloyd George, demandait et obtenait des Communes une nouvelle augmentation de ces tarifs. La déclaration joue aussi un rôle considérable : les revenus professionnels de la cédule D de l'Income-tax doivent être déclarés par leurs bénéficiaires et la réforme de 1909 a donné de nouveaux pouvoirs de répression à l'administration. De plus, le Finance-Act de 1907 a introduit dans l'Income-tax la distinction entre les revenus gagnés et les revenus non gagnés. Enfin, M. Lloyd George, dans son projet de réforme fiscale, a inscrit comme élément fondamental un impôt sur les plus-values immobilières.

La Prusse a donné, elle aussi, un caractère nettement personnel à son système d'impôts directs. Dans son Einkommensteuer, elle assure aux revenus inférieurs à 3.000 mark (3.750 francs) une réduction de 50 mark (62 fr. 50) pour chaque membre de la famille de moins de 14 ans et non personnellement imposable. La progression de l'Einkommensteuer est réalisée à la fois par un tarif gradué, par l'exemption d'un minimum d'existence et par des déductions. Beaucoup d'Etats allemands ont suivi cet exemple. La déclaration est fort en honneur en Prusse ; elle est la base de l'Einkommensteuer et de l'Ergänzungssteuer. La notion des de-

voirs envers l'Etat est d'ailleurs extrêmement développée dans ce pays d'organisation méthodique et de discipline; la puissance publique est toujours sûre de trouver auprès des publicistes et des universitaires l'appui moral qui lui est nécessaire pour rendre efficaces les efforts qu'elle fait en vue de réduire la fraude à ses plus minimes proportions. Aussi le législateur et l'administration fiscale en profitent-ils pour exiger la rigoureuse exactitude des déclarations et frapper sans pitié les vellétés de mensonge. Quant à la discrimination, elle est la résultante de la combinaison de deux impôts, l'Einkommensteuer, qui frappe les revenus de toute nature, et l'Ergänzungssteuer, qui porte sur le capital.

Jusqu'à ces derniers temps, l'Empire allemand n'avait pas d'impôt sur les successions; cet impôt n'existait que dans les Etats particuliers. Ce n'est qu'en 1903 qu'on l'a établi comme ressource d'empire; mais déjà en 1909 le Chancelier réclamait au Reichstag une augmentation de tarif destinée à lui faire produire 92 millions de mark en plus. La réforme a échoué, mais elle reste inscrite au programme. Enfin c'est en Allemagne qu'on été faites les plus intéressantes applications de l'impôt sur les plus-values. Depuis 1900, cet impôt fonctionne dans presque toutes les grandes villes des Etats, et les résultats qu'il a donnés sont si concluants que dans la Réforme de 1909, on a établi un impôt sur les plus-values comme recette d'Empire.

Même tendance aux Etats-Unis où, au mois d'août 1909, on a décidé de recourir à une révision de la Constitution Fédérale pour permettre l'établissement

d'un impôt personnel sur le revenu global et l'adoption de la progression. Le principe progressif fonctionne dans un certain nombre d'Etats particuliers. Quant à la déclaration, elle joue un rôle capital dans le « General property tax » ou impôt général sur le capital, qui figure au budget de presque tous les Etats particuliers. Toutefois, un contrôle trop lâche et une répression trop douce ont donné une grande audace à la fraude. Enfin, partout aux Etats-Unis, se développent les impôts sur les successions, et si cette ressource ne figure par encore au budget fédéral, du moins le président Taft, en mars 1909, a-t-il préconisé fortement un impôt progressif sur les successions : une pareille idée jetée par ces temps de disette financière ne peut manquer de fournir une rapide et florissante destinée. Enfin, l'impôt sur les plus-values a trouvé un champ fécond d'application dans presque toutes les grandes cités.

Pour la France, nous constatons que si elle est loin d'être à l'avant-garde, elle n'en a pas moins sacrifié elle aussi aux idées nouvelles. Les lois récentes s'inspirent de plus en plus de l'idée de personnalité. C'est ainsi que depuis 1901 on déduit le passif dans le calcul de l'impôt sur les successions et que les dernières mesures législatives relatives à la contribution mobilière établissent des déductions pour charges de famille : en vertu de la loi du 20 juillet 1904, les conseils municipaux ont le droit d'accorder une déduction pour chaque personne qui se trouve à la charge du contribuable et à son domicile. Il faut constater de plus que la pratique a donné un caractère franchement personnel à

la contribution mobilière, malgré la loi. Dans la majorité des communes, en effet, les répartiteurs se soucient peu de la valeur locative d'habitation, qui est pourtant l'indice légal du revenu global, et s'inspirent surtout des facultés personnelles véritables, telles qu'ils les connaissent. Le législateur français a introduit la progression dans l'impôt sur les successions par la loi de 1901 et depuis en a constamment aggravé les tarifs. De plus, l'impôt général sur les revenus et l'impôt complémentaire sur le revenu global votés en 1909 par la Chambre de Députés, sont rendus progressifs par l'adoption de l'exemption d'un minimum d'existence et d'un système de déductions; mais on a reculé devant le tarif progressif proprement dit.

La déclaration elle aussi a fait des progrès, mais elle est encore loin d'avoir chez nous l'importance qu'elle a prise dans les autres pays; elle n'a pas pu jusqu'à ce jour pénétrer dans le domaine des impôts directs. Ce n'est qu'en matière de succession que la loi a recours au régime de la déclaration obligatoire et aux sanctions répressives de la fraude dans les renseignements fournis. Toutefois, en votant le projet Caillaux, la Chambre des Députés l'a adoptée, pour les revenus commerciaux et industriels, les revenus des professions libérales, sous réserve du contrôle administratif. Le même projet introduit la discrimination. Enfin, en 1910, le gouvernement a fait un nouvel appel à l'impôt sur les successions, et dans des proportions considérables puisqu'il lui demande 140 millions de recettes nouvelles. Quant aux tentatives pour instaurer en France l'impôt sur les plus-

values, elles ont échoué. Mais le mouvement considérable d'idées qui se produit en sa faveur chez nos voisins, aura peut-être raison bientôt de ce sentiment de respect que nous avons si profondément enraciné en nous, pour tout ce qui touche à la propriété.

Ce coup d'œil d'ensemble jeté sur les régimes fiscaux les plus importants suffit pour témoigner de l'ampleur du mouvement législatif financier en faveur de la personnalité; sa rapidité et son intensité sont d'autant plus remarquables que de gros obstacles s'opposaient et s'opposent encore à son développement.

C'est d'abord la méthode ou plutôt l'absence de méthode qu'ont pratiquée jusqu'à nos jours les législateurs dans le domaine fiscal. Il est en effet une habitude séculaire et invétérée qui pousse les ministres des finances à n'avoir recours dans la plupart des circonstances qu'à des mesures dispersées, prises au fur et à mesure des besoins, sans considération pour ce qui précède, et encore moins pour ce qui pourra suivre. « A chaque jour suffit sa tâche », telle a été la devise de la politique financière des Etats. Quand une nouvelle nécessité apparaît, on crée une nouvelle recette, ou on modifie une ancienne, mais on ne conçoit pas que l'on puisse rattacher toutes ces mesures à un système logique. Or, la personnalité, pour être réalisée, demande une organisation d'ensemble, systématique. Toutes les lois fiscales doivent être construites d'après un plan adopté à l'avance et chacune doit s'y rattacher étroitement. La considération de la personne doit intervenir non pas pour un seul impôt, mais pour tous, et c'est

seulement dans leur ensemble qu'elle prend toute sa valeur. Nous constatons cependant, de nos jours, précisément, en raison de l'influence du principe de la personnalité, une tendance générale vers une organisation scientifique et systématique des impôts. On n'abandonne plus autant les choses au hasard; on semble s'être rendu compte que chaque impôt fait partie d'un tout, et que dans ce tout, il joue un rôle particulier; enfin que tous ensemble ils sont destinés à se compléter, à se combiner de façon que la charge totale imposée à chacun satisfasse l'idée qu'on se fait de la justice. Les Etats recourent actuellement d'autant plus volontiers à la réalisation systématique de la personnalité dans leurs impôts, qu'ils y trouvent des qualités de tout premier ordre pour une source de recettes : la souplesse et l'élasticité. Par la simple élévation du taux, sans bouleversement économique, ni social, puisque l'impôt personnel réalise le maximum de justice et d'égalité, le Trésor voit affluer les sommes dont il peut avoir besoin, pour faire face à un événement imprévu comme une menace de guerre ou la guerre elle-même; l'orage passé, on ramène les recettes à leur équilibre ordinaire par une simple opération inverse de la première.

Une autre idée s'opposait au développement de la personnalité, c'est la conception individualiste de la propriété. Jusqu'à la fin du XIX^e siècle, la propriété était restée pour la grande majorité comme un droit éminemment sacré et inviolable, et il était interdit d'en étudier les origines; on estimait par suite qu'il n'y avait pas de raison pour que telle ou telle partie de

la propriété fut frappée particulièrement par l'impôt, tels les transmissions par succession, donation, les gains fortuits, les plus-values; la légitimité de ces acquisitions admise sans conteste les protégeait contre les aggravations d'impôt, d'autant mieux qu'il ne fut jamais question pour la collectivité de prendre aussi sa part dans les dépréciations possibles des biens. Aujourd'hui, la propriété est tombée de l'autel que les générations passées lui avaient élevé; elle a revêtu un caractère social qui a porté une grave atteinte à son inviolabilité traditionnelle. La propriété n'est plus, pour beaucoup, qu'un pouvoir légal, organisé par l'Etat, et pour l'exercice duquel l'Etat a le droit de stipuler telles conditions qui lui paraissent nécessaires et légitimes. La conception sociale du droit de propriété a donc supplanté la conception individualiste, et c'est cette nouvelle conception qui a rendu possible la recherche des origines de la propriété et la différence de traitement, faite dans l'impôt, aux acquisitions issues de l'activité personnelle, et aux acquisitions qui n'en proviennent pas.

Enfin, la faveur dans laquelle, encore actuellement, sont tenus les impôts indirects constitue une énorme barrière aux progrès de la personnalité. On a longtemps attribué aux impôts sur les consommations des vertus spéciales et, notamment, celles de pouvoir être payés par tous, sans que pourtant jamais personne s'en aperçoive, d'être extrêmement productifs, et enfin de s'égaliser automatiquement par le jeu complaisant de la répercussion. On en est revenu beaucoup sans doute

ces derniers temps, mais on est encore très loin d'y renoncer. Il est pourtant incontestable que les gouvernements des grands Etats modernes ont une tendance à les reléguer au second plan, et cela parce qu'on considère avec raison qu'ils sont incompatibles avec l'idéal qu'on se fait de la justice dans l'impôt. Aussi l'Angleterre et la France ont-elles songé, pour organiser financièrement la grande œuvre sociale qu'elles ont entreprise en instituant les Retraites ouvrières, à recourir à d'autres impôts qu'aux impôts de consommation ; c'est là un fait d'autant plus remarquable qu'il est d'une extrême rareté. Ce n'est pas que le parti conservateur, en Angleterre et en France, n'ait énergiquement protesté contre une pareille prétention ; pour lui, les impôts de consommation restent la seule ressource permise. Mais les libéraux et les radicaux ont résisté victorieusement, justement convaincus qu'ils étaient qu'on ne doit pas faire peser les retraites ouvrières sur les ouvriers eux-mêmes. C'est aux classes possédantes à payer ces pensions du travail ; c'est une obligation de leur devoir social et seuls les impôts sur les successions et les plus-values peuvent remplir cette mission. Ce sont ces deux impôts qui forment les dispositions principales du Finance Bill de 1909-1910. De même, en France, c'est aux impôts sur les successions qu'on s'est adressé pour réaliser les Retraites ouvrières.

Telles sont les principales théories et règles pratique qui ont cours actuellement dans les Finances des Etats ; il faut toutefois faire une dernière remarque. L'étude minutieuse des institutions fiscales des divers

pays conduit à une idée qu'il faut ne jamais oublier : c'est que les théories qui semblent, à un moment donné, les mieux établies, ne sont en réalité jamais définitives. L'évolution paraît être la destinée dernière des organismes financiers : cela est vrai surtout des préceptes relatifs à l'impôt. Comment pourrait-on s'en étonner puisque ces préceptes n'ont pas d'autre but que de réaliser une certaine idée de justice. Or, la justice n'est pas une conception absolue, mais une conception tout à fait relative qui se modifie non seulement avec les époques, mais dans une même époque avec les différentes classes sociales. La preuve de cette relativité est écrite tout au long de l'histoire. Chaque classe, à son arrivée au pouvoir, s'ingénie à matérialiser ses intérêts particuliers ; cela ne veut pas dire qu'elle le fasse toujours avec une arrière-pensée de vengeance ou de prévoyance ; elle est au contraire très souvent de bonne foi ; elle agit au nom de l'intérêt général, mais cet intérêt général n'est rien autre que son intérêt particulier généralisé. Il suffit de parcourir l'histoire des institutions financières pour dire quelle est la classe sociale qui, à une époque donnée, a possédé la direction des affaires. Sous le régime autocratique, le peuple supporte tout le poids des impôts et les classes privilégiées et dirigeantes ne consentent à payer que lorsque le peuple, épuisé, ne donne plus assez. Sous le régime parlementaire, la nature des impôts se modifie avec l'organisation du suffrage : avec le suffrage censitaire, ce sont les classes riches qui sont au pouvoir ; aussi ont-elles recours de préférence aux impôts de consom-

mation, surtout aux impôts sur les denrées de première nécessité et aux impôts directs réels; avec le suffrage universel, c'est la masse populaire qui l'emporte, et l'on voit apparaître les impôts indirects sur les objets de luxe et surtout les impôts directs personnels. Cela se comprend, car l'idéal n'est pas le même pour chaque classe.

Il ne faut donc pas s'étonner des luttes ardentes que soulèvent et soulèveront toujours les réformes fiscales, tant qu'il y aura des classes sociales différentes. On est sans doute quelque peu déconcerté par ce fait que dans tous les camps on invoque les mêmes arguments, on agite les mêmes drapeaux de ralliement : intérêt général, justice. Cela du moins présente l'avantage de nous fournir la consolation de savoir que quelle que soit la classe qui l'emportera, l'intérêt général et la justice ne perdront jamais leurs droits et seront toujours, en fin de compte, les bénéficiaires au moins apparents de la victoire.

§ 3. — PLAN DE L'ÉTUDE

Dans cette introduction, nous nous sommes efforcés de déterminer la place qu'occupent dans le domaine des idées générales les principes de la réalité et de la personnalité, et le rôle qu'ils y jouent. Sous le bénéfice des observations que nous avons été amenés à faire, nous pouvons donc aborder dès maintenant l'étude proprement dite des deux principes d'imposition en ques-

tion. Nous serons logiquement conduits à une division tripartite.

1^o *Examen théorique des deux principes de la réalité et de la personnalité, en les opposant l'un à l'autre dans leurs principales manifestations. Nous ne prétendons d'ailleurs nullement épuiser ici un sujet qui a été à peine effleuré jusqu'à nos jours par les auteurs français.*

2^o *Etude rapide des législations fiscales positives au point de vue de nos deux principes. Nous nous efforcerons surtout de montrer le développement de la personnalité au détriment de la réalité, et la place qu'elle tend à acquérir dans la formation moderne des systèmes financiers.*

3^o *Etude du Droit fiscal positif français au point de vue de la réalité et de la personnalité, et examen du projet de M. Caillaux en recherchant quel progrès il fait faire à la législation financière française dans la voie de la personnalité considérée comme instrument de justice fiscale.*

Nous aurions pu sans doute, sans froisser la logique, nous contenter des deux premières parties et ne pas consacrer une étude spéciale et développée aux modernes institutions fiscales de la France. Mais ce serait, pensons-nous, enlever à notre livre son principal intérêt. A l'heure où, chez nous, le pouvoir législatif, appuyé sur une partie de l'opinion publique, travaille à renouveler les bases de notre organisation des impôts directs, l'étude de l'introduction par le projet Caillaux d'une véritable forme personnelle de taxation, dans

notre législation financière, restée pourtant jusqu'à ce jour si servilement fidèle à la réalité, nous paraît devoir être une conclusion intéressante et raisonnable de l'étude générale théorique et pratique que nous aurons faite des deux principes.

Enfin, il nous faut faire une dernière demarque, c'est que nous n'examinerons que très rapidement le côté historique de la question; nous nous bornerons à dégager les notions synthétiques très générales qui nous paraissent résulter de l'évolution des institutions fiscales. Il est certain qu'il serait fort intéressant et très instructif de chercher à faire une histoire des institutions fiscales au double point de vue de la réalité et de la personnalité. Mais ce serait un travail difficile et considérable qui demanderait un temps et surtout une compétence qui nous font absolument défaut. Nous nous en tiendrons donc simplement au programme que nous venons de tracer.

PREMIÈRE PARTIE

Examen théorique des Deux principes de la Réalité et de la Personnalité

CHAPITRE PREMIER

Définition des deux principes. — Historique

§ I. — DÉFINITION DE L'IMPÔT RÉEL ET DE L'IMPÔT PERSONNEL

Observations préliminaires. — 1° Il nous faut reconnaître tout d'abord que les questions de classification d'impôts sont loin d'être claires et précises ; nous n'en voulons pour preuve que l'incertitude de la grande division entre impôts directs et impôts indirects, admise pourtant dans tous les pays par la doctrine et utilisée par la pratique. Malgré son caractère de classification universellement admise, on n'est pas encore arrivé à lui

donner une valeur absolue. C'est donc dire qu'en cette matière il faut se garder de croire qu'on puisse ranger dans des compartiments parfaitement indépendants les différents impôts qui composent un système financier. Comme toutes les autres, la division des impôts en impôts réels et personnels prête le flanc à la même critique et nous sommes bien obligés de convenir qu'elle est impuissante à établir, une fois pour toutes, des catégories certaines, bien délimitées entre lesquelles on puisse ranger sans hésitation les innombrables ressources des budgets modernes. Mais si elle ne nous permet pas d'atteindre à une classification rigoureuse, du moins nous offre-t-elle le moyen de dégager de grands principes, indispensables à la coordination des idées dans une matière aussi complexe. Parler de réalité et de personnalité c'est beaucoup moins chercher à dresser des catalogues méthodiques d'impôts, qu'indiquer les tendances très générales qui dominent tout un système financier. Un impôt particulier ne peut pas à lui seul réaliser la personnalité, pas plus d'ailleurs que la réalité ; ce n'est que dans l'ensemble qu'elles peuvent vraiment exister. A ce point de vue notre distinction est certainement la moins artificielle, car elle traduit les deux grands courants qui se sont partagés et se partagent les nations dans leur travail d'organisation des institutions fiscales destinées à procurer à leur budget les ressources nécessaires.

2° Avant de définir ce qu'on entend par impôt réel, et par impôt personnel, il nous faut écarter une fausse interprétation donnée encore de nos jours à ces deux

termes. On dit parfois que l'impôt réel est celui qui frappe les biens, tandis que l'impôt personnel est celui qui frappe la personne elle-même. A ne considérer ainsi que la lettre de ces expressions, notre division ne serait plus qu'une catégorie historique, parce que le seul impôt qui soit véritablement personnel dans ce sens, c'est-dire qui pèse sur le contribuable lui-même, la capitation, est un impôt des fiscalités primitives. Il existe bien encore dans certains systèmes fiscaux, quelques taxes comme notre contribution personnelle qui perpétuent dans nos temps les procédés anciens, mais leur importance minime ne saurait expliquer la puissance actuelle de notre classification.

Définition. — Quand on parle aujourd'hui d'impôts réels et d'impôts personnels, on entend mettre en opposition d'une part, les impôts qui frappent les biens et les industries ou mieux les sources de revenu sans tenir compte de la personnalité du contribuable, et d'autre part, ceux qui ne frappent les choses qu'à travers la personne et en considération de sa puissance économique. Avec la réalité pour base, l'impôt a toujours pour objet des biens, des valeurs, des revenus imposables, c'est-à-dire une source déterminée de revenus ; il suit cette source, s'y incorpore en quelque sorte et la situation de la personne lui reste totalement indifférente : le contribuable n'intervient dans la question que pour acquitter la dette qui adhère perpétuellement aux biens qu'il possède. L'exemple le plus connu d'impôt réel, c'est l'impôt réel sur la terre ou impôt foncier ; il fait abstraction des dettes du propriétaire,

de ses charges de famille pour ne voir que la terre qui forme son patrimoine. Avec la personnalité, au contraire, c'est la considération de la personne du contribuable qui prime tout ; c'est le citoyen qui contribue vraiment et non la chose ; il joue le rôle actif qui lui revient et que la réalité lui refuse. L'impôt personnel tient compte de sa puissance économique et, pour la calculer aussi exactement que possible, il est dressé un bilan de son actif et de son passif, il est procédé à l'examen des rapports qui l'unissent aux autres individus en tant que ces rapports peuvent influer sur son patrimoine.

L'école financière allemande qui a été étudié tout particulièrement la question a donné à ces deux conceptions d'impôts des qualificatifs qui, à la fois, sont plus scientifiques et traduisent beaucoup plus exactement le caractère constitutif de chacune d'elles. L'impôt personnel, c'est l'impôt *subjectif*, l'impôt réel c'est l'impôt *objectif*. Avec ces appellations, pas d'équivoque possible sur le rôle joué dans le premier par la personne, dans le second par la chose.

Il convient de compléter les notions contenues dans la définition que nous venons de donner, par un certain nombre de remarques qui font ressortir le caractère essentiel de chacune des deux catégories d'impôts.

Remarques relatives à l'impôt réel et à l'impôt personnel, étant donnée la définition que nous en avons formulée.

a) Il est tout d'abord des impôts qui nécessairement sont réels : ce sont les impôts sur les consommations,

droits de douane, etc.; leur mode de taxation s'oppose à ce qu'on puisse y tenir compte de la situation du contribuable, de ses facultés, de sa capacité de payer.

b) En second lieu, de par leur nature même, les impôts réels frappent distinctement chaque source particulière de revenu, terres, maisons, valeurs mobilières, etc. A l'inverse la personnalité se caractérise dans les états modernes par le groupement des éléments constitutifs du patrimoine et par l'importance du rôle joué dans la taxation par l'ensemble de la fortune; exemple : impôt sur le revenu global, sur la fortune globale, sur les successions. Cela se comprend aisément puisque cette totalisation des ressources individuelles est le seul moyen qu'on ait de constater d'une façon précise la véritable condition du contribuable. On doit observer pourtant que ces impôts globaux ne sont pas les seuls à pouvoir tenir compte des situations individuelles; l'impôt foncier, l'impôt sur les revenus du commerce et de l'industrie peuvent eux aussi, laisser place, dans une certaine mesure, aux considérations de la personne.

c) De ce que l'impôt réel s'attache seulement à la chose et, est en quelque sorte, comme une conséquence inséparable de l'existence même de cette chose, résulte pour lui une taxation rigoureusement proportionnelle à la grandeur de la matière imposable; la proportionnalité est donc de l'essence de la réalité. Quand à l'impôt personnel, par la raison même que la condition de la personne est l'élément principal de la taxation, cette taxation doit être assez souple pour suivre dans leurs

variations les facultés économiques des contribuables. Sans doute l'assiette de cet impôt peut porter sur des choses ou des actes parfaitement définis, mais son taux doit être variable pour s'adapter aux situations de fait qui influent sur la capacité contributive de chacun. La règle de la proportionnalité fait place ici à celle de la progression.

d) Il nous faut enfin examiner une objection assez répandue et à laquelle on ne peut répondre que lorsque l'on sait exactement en quoi consistent l'impôt réel et l'impôt personnel. La distinction entre impôts réels et personnels, dit-on, est inexistante ou pour le moins inutile. Lorsque, en effet, on va au fond des choses, on s'aperçoit vite que si les impôts personnels ou impôts sur le revenu général, ou sur la fortune globale, frappent chaque contribuable individuellement, ils ne le frappent du moins qu'à raison des richesses qu'il détient. Dès lors, que les sources mêmes du revenu soient atteintes par des impôts fragmentaires ou que le citoyen soit touché par l'impôt dans l'ensemble de sa fortune, ce ne sont toujours que des objets, que des réalités, qui constituent son assiette et à part la capitation dans son organisation primitive, tous les impôts, même ceux qu'on qualifie de personnels ne sont que des impôts réels. Raisonnement spécieux, car si on peut avec quelque justesse de langage dire que c'est à raison des biens que dans tous les cas l'impôt est payé, il n'en est pas moins vrai que l'impôt personnel est celui qui permet de tenir compte avant tout de la capacité contributive du sujet de l'impôt, de recourir à des tarifs qui

ménagent le pauvre ou aggravent la dette sociale du riche et c'est justement ce que notre classification a pour but de mettre en relief ; à ce titre, son utilité est donc incontestable et de premier ordre.

§ 2. — APERÇU HISTORIQUE DE LA PERSONNALITÉ
ET DE LA RÉALITÉ

Toutes les notions que nous venons de donner, un peu abstraites, apparaissent plus claires, lorsqu'on s'est rendu compte de l'évolution générale qu'ont subie les impôts au point de vue qui nous occupe. Nous n'avons pas l'intention de faire ici l'historique détaillé de cette évolution ; notre but est simplement d'en retracer brièvement les principales phases, en nous efforçant surtout de les relier aux transformations de la vie économique des peuples ; car nous n'avons pas besoin de démontrer la force du lien qui unit l'histoire financière à l'histoire économique : la première ne peut s'expliquer sans la seconde.

Il semble qu'on puisse distinguer quatre stades dans l'évolution des impôts au point de vue de la réalité et de la personnalité. Au point de départ, c'est l'impôt personnel primitif ; mais bientôt insuffisant pour satisfaire tous les besoins, on voit naître et se développer à ses côtés, l'impôt réel qui le complète et finit même par le remplacer presque entièrement dans les budgets des Etats. Dans la dernière phase, celle qui s'effectue sous nos yeux, l'impôt personnel reparaît et son impor-

tance s'affirme chaque jour davantage par la place qui lui est faite de plus en plus grande dans les systèmes financiers modernes. Toutes ces transformations dans les formes d'impôts ne sont que la conséquence immédiate de l'évolution profonde des conditions de la vie économique et des changements imposés à la politique sociale par les exigences des classes pauvres.

1° Selon toute probabilité, la première forme que revêtit l'impôt chez les peuples primitifs fut la capitation (1). C'est la forme la plus simple d'impôt, puisqu'elle frappe également tous les citoyens : tout individu qui fait partie de la communauté politique, qu'il soit pauvre ou qu'il soit riche, paie la même somme. A ce titre, on peut même vraiment dire que la capitation est le seul impôt personnel, dans le sens littéral du mot, puisqu'il est le seul qui atteigne le contribuable lui-même.

La capitation se rencontre à l'origine de toutes les fiscalités. La Perse antique eut des impôts par tête, ainsi que la Chine avant la dynastie actuelle. De même en Grèce, un tribut fut levé sur les affranchis et sur les étrangers établis dans l'Attique. A Rome, la *capitatio humana* et la *capitatio plebeia* furent des impôts

(1) Sur toutes ces questions d'histoire de l'impôt, consulter les ouvrages de M. ESQUIROU DE PARIEU : *Traité des impôts*, 1866, livres II et III du t. I ; *Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu*, 1856. Consulter aussi l'ouvrage de M. FOURNIER DE FLAIX, *L'impôt dans les diverses civilisations*, 1897, et celui de M. MARION, *Les impôts directs de l'Ancien Régime*.

personnels; en Turquie et en Egypte, la taxe appelée *jizie* ou *haradje* a eu le même caractère. L'Angleterre a levé des taxes par tête à partir du règne d'Edouard III et pendant très longtemps, il a fallu, dans certains bourgs, payer une capitation, le *poll tax*, pour jouir de la franchise électorale. La Suède et la Hollande connurent aussi les taxes personnelles; dans le premier de ces Etats, elles étaient appelées *mantalspenningarne*, dans le second, elles formaient l'impôt du *hoofdgeld*. L'Allemagne a perçu pendant très longtemps des capitations sous le nom de *capitagium*, *cavagium*, *leibzins*, *kopfsteuer*. L'impôt par tête ne fut pas moins employé dans le midi de l'Europe que dans les pays du nord. C'est ainsi que la capitation apparut souvent dans les finances des Etats italiens sous les noms de *testatico*, de *focatico*, d'*imposto personale*. En France, cette forme d'impôt s'est rencontrée à diverses périodes de son histoire. L'impôt romain de la *capitatio humana* paraît avoir été levé sous la monarchie franque; il fut ensuite remplacé par un *capitis census*, payé par les sujets au roi, soit à raison de leur personne, soit à raison de leurs biens.

C'est sans doute une institution souverainement injuste que la capitation, puisque la perception uniforme par tête charge également tous les individus, quelle que soit leur situation de fortune. L'usage universel qu'on en fit, malgré ce caractère inévitable d'iniquité, s'explique cependant aisément par la simplicité des conditions économiques, au milieu desquelles on vivait aux époques primitives. L'agriculture formait alors

l'unique source de revenu; la terre était la seule véritable richesse et la répartition n'avait point encore atteint le degré d'inégalité qui constitue son essence actuelle. Si on ajoute à cela que l'impôt n'était qu'une ressource extraordinaire, on se rend compte comment on pouvait accepter une pareille forme de contribution. Cet impôt eut d'ailleurs plusieurs modalités : tantôt, c'était la capitation proprement dite, tantôt c'était un impôt par famille, par feu, tantôt enfin il existait sous forme d'un vague impôt général sur la fortune mobilière et immobilière, suivant une estimation très grossière de l'ensemble de cette fortune.

2° Le développement progressif des conditions économiques amène la deuxième phase de l'évolution de l'impôt. Dès que la vie sociale se complique, dès que la division du travail fait sentir plus fortement ses effets, le système d'impôt se modifie. L'impôt personnel abandonne très vite ses caractères originaux; il cesse d'être appliqué conformément à son principe. La connaissance plus exacte qu'on a de la fortune, le perfectionnement des moyens d'évaluation des revenus, permettent d'établir une capitation graduée ou impôt personnel par classes, par ordres. On tient compte des conditions sociales et surtout politiques des contribuables, et on les répartit ordinairement entre un certain nombre de catégories différentes, d'après leur profession, leur naissance, leur état social, et quelquefois leurs biens. C'est conformément à ces principes que fut organisée, lors de son établissement en 1695, la *capitation graduée*, qui fut l'un des impôts les plus

employés de l'Ancien Régime, en France. Les sujets du roi étaient divisés en 22 classes; chacune d'elles comprenait des contribuables également imposés, bien que leur situation de fortune fût loin d'être la même. C'est ainsi que la 7^e classe comprenait les marquis, comtes, vicomtes, barons, caissiers des aides et gabelles; la 10^e, les ingénieurs, banquiers, agents de change. Compter dans une même classe pour leur appliquer à tous une capitation égale, par exemple les avocats, nous apparaîtrait aujourd'hui comme une merveille d'insjustice. « Il est du même ridicule, disait déjà Boisguilbert, d'avoir établi qu'un avocat, un marchand ou un seigneur de paroisse, un officier paieront la même somme, qu'il le serait de régler que tous les boîteux contribueraient pour la même part. » L'impôt des classes ou *klassensteuer*, qui fut perçu pendant une très longue période en Allemagne, était organisé suivant des principes analogues. Un impôt gradué fut levé en 1715, en Hollande; on l'appelait le *familiegeld*. Son assiette portait surtout sur la considération des dépenses faites par le contribuable; les classes étaient au nombre de neuf et la contribution payée allait d'un minimum de 5 florins à un maximum de 200 florins. En Russie, une capitation graduée fut introduite par l'oukaze du 11 janvier 1722; elle tombait sur les paysans, les bourgeois des villes et les ouvriers libres; les bourgeois étaient taxés plus que les ouvriers, et ces derniers plus que les paysans. L'Autriche connut aussi, en 1746, une capitation graduée qui variait depuis 4 kreutzer jusqu'à 600 florins; elle fut remplacée dans

la suite par le *personal erwerbsteuer* qui était un impôt par classe.

La personnalité change donc de caractère dans cette seconde période, puisque ce n'est plus la personne même qu'on frappe, mais son revenu total vrai ou présumé vrai. C'est donc un pas fait vers la conception moderne de l'impôt personnel.

En même temps qu'évolue la forme personnelle de l'impôt, apparaissent les impôts réels. La richesse, en effet, multiplie ses manifestations; la mise en œuvre des matières premières ajoute de nouvelles branches d'activité à celle de l'agriculture. Il en résulte l'apparition d'un grand nombre de nouvelles sources de revenu et d'objets de possession, qui enlèvent à la terre le rôle de richesse productive unique qu'elle avait si longtemps joué. Les impôts rudimentaires sur la fortune dont nous avons parlé plus haut se développent sous forme d'impôts spéciaux, objectifs, réels, qui s'attachent à toutes ces possessions, frappent toutes ces branches d'activité. La spécialisation des impôts réels suit la division du travail : ce sont deux phénomènes corrélatifs.

Les impôts sur la propriété ou le revenu des immeubles remontent très haut dans l'histoire des peuples. En Grande-Bretagne, Henri I^{er} leva un impôt permanent de douze deniers par chaque *hyde* de terre. Plus tard, la contribution foncière porta les noms divers de *dixièmes*, *quinzièmes*, d'*assessments*, de *subsides*, de *land-tax*; c'est sous ce dernier nom que fut établi, en 1692, un impôt foncier qui subsiste encore en quelque

mesure de nos jours. La Hollande connut successivement une taxe sur la propriété rurale ou *morgengeld*, une taxe sur les maisons ou *schuldtal*; à ces impôts succéda le *verponding*, qui était assis sur la valeur des terrains. En Autriche, la taxe foncière fut introduite sous le nom d'impôt des seigneurs (*Herrnsteuer*), et dès le XIV^e siècle on leva dans les villes impériales de l'Allemagne une taxe annuelle sur les fortunes qui portait les noms divers de *schoss*, de *schätzung*, de *lo-sung*. Dans l'histoire des républiques italiennes, deux impôts sont restés célèbres : l'*estimo* et le *castato*, assis l'un et l'autre sur les biens meubles et immeubles de chaque citoyen. En France, ce furent surtout la *taille personnelle* et la *taille réelle*; la taille personnelle portait sur le revenu considéré dans son ensemble, la taille réelle seulement sur le revenu des immeubles.

3° Mais cette organisation devient trop rudimentaire et surtout trop peu productive. Le développement des dépenses publiques, la fréquence des besoins d'argent, la complexité de l'organisme social, les progrès continus de la division du travail, tout réclame et impose un système plus perfectionné d'impôts, des sources plus abondantes de recettes. C'est la réalité qui permet de satisfaire ces impérieuses nécessités fiscales. On abandonne les impôts personnels ou impôts par classes, par ordres, *Klassensteuer*, capitation graduée, comme insuffisants, ou plutôt on les transforme en impôts réels. L'impôt personnel primitif, ou capitation, qui était devenu l'impôt par classes ou par ordres, se modifie donc de nouveau et devient un impôt sur les sources

de produit, c'est-à-dire un impôt réel analogue à l'impôt foncier. Cette dégradation des anciennes impositions personnelles fut aussi rendue nécessaire par l'incertitude et l'imperfection même de leurs résultats. Durant les siècles où ces impôts s'étaient multipliés, ils étaient restés stables dans leur taux; et leur échelle de répartition n'avait pas suivi le mouvement social et économique. Cette immuabilité de leurs règles était tout à fait inconciliable avec le besoin d'uniformité, et le défaut d'égalité qui en résultait était d'autant plus sensible que le fardeau de l'imposition ne cessait de s'accroître. On aboutit donc tout naturellement à convertir ces impôts en impôts réels particuliers sur des catégories déterminées de possession ou de produit.

On développe aussi les impôts réels de la période précédente, car la spécialisation des professions, des sources de revenu, des objets de possession entraînent nécessairement une spécialisation parallèle et correspondante des impôts réels.

Nous ne voulons pas énumérer ici les innombrables impôts réels qui ont été perçus dans les Etats aux différentes périodes de leur histoire; nous nous bornerons à quelques exemples. Ce sont d'abord les impôts qui frappent un peu partout l'industrie et le commerce comme l'*erwerbsteuer* autrichien, le *gewerbesteuer* prussien, l'*income-tax* anglais, les *patentes* belges et françaises. Ce sont ensuite les impôts sur les jouissances qui se sont développés universellement (*assessed taxes* en Angleterre; impôt personnel ou mobilier en

France et en Belgique, etc.); généralement, ces impôts frappent les logements, les portes et fenêtres, les mobiliers, les cheminées, les domestiques, les chevaux. Ce sont aussi et surtout les impôts de consommation perçus dans tous les pays, soit à la frontière (*douanes*), soit à l'intérieur (*accises, octrois*). Ce sont enfin les impôts sur les actes juridiques, comme le timbre, l'enregistrement, les impôts sur les successions, donations, sur les actes judiciaires, etc.

4° Enfin dans l'organisation moderne des états civilisés, les besoins d'argent de plus en plus considérables font de l'impôt la ressource essentielle des Etats, et la charge qui pèse de ce fait sur chaque contribuable est accablante. De plus, la vie économique, par la délicatesse et la complexité de ses organes, la variété et l'étendue de ses ressources, amène l'inégalité des conditions sociales comme état normal pour tous les citoyens, car si la richesse prend un développement considérable entre les mains de quelques-uns, la pauvreté n'en reste pas moins le partage de la multitude. Mais en même temps, la classe des pauvres, qui est le nombre, acquiert la puissance politique par le suffrage universel; elle se préoccupe naturellement de ses destinées, et dès lors, le sort des indigents et des salariés devient la principale préoccupation des gouvernements.

Ces changements survenus dans l'organisation économique et politique, aboutissent à la création d'impôts personnels sur le revenu global ou sur la fortune globale. Tels sont l'*Einkommensteuer* et l'*Ergänzungsteuer* prussiens, l'*Income-Tax* anglais dans son dernier

état, l'impôt sur les revenus de la richesse mobilière en Italie, les impôts sur le capital ou sur le revenu suisses, etc. La considération de la personne reparait donc, mais complètement transformée. On estime, cette fois, que la personnalité de l'individu est un élément trop important pour en faire abstraction dans le calcul de l'impôt : puisque c'est elle qui dirige la production économique, il faut la faire intervenir dans la taxation avec sa véritable valeur, si l'on ne veut pas violer la vérité, et par là la justice fiscale et sociale. L'introduction du facteur individuel dans l'évaluation de la dette d'impôt, tel est le dernier terme de l'évolution de la personnalité. Il y a loin sans doute de l'impôt personnel moderne à la Capitation graduée de 1695, si injuste et si arbitraire et dont l'assiette restait soumise aux caprices du roi. Cependant, quelque grande que soit la différence qui sépare ces deux impôts, l'impôt personnel moderne, ou impôt sur le revenu global ou la fortune générale, n'en est pas moins sorti de la capitation graduée. Il suffisait simplement pour y arriver de faire entrer dans chaque classe les contribuables à raison de leur fortune. De même, le Klassensteuer est devenu peu à peu un impôt par classes de fortune, impôt qui s'est lui-même mué en impôt sur le revenu global.

Le prototype de l'impôt personnel moderne sur la richesse générale n'est donc, en fin de compte, que la capitation primitive, devenue elle-même la capitation graduée. Comme nous le verrons, ce retour apparent au système d'impôt des fiscalités primitives, choque beaucoup d'excellents esprits qui puisent dans cette pré-

tendue marche en arrière, un argument qu'ils croient décisif contre la personnalité.

En même temps se constitue dans cette dernière période, le système rationnel moderne des impôts sur le produit ou impôts réels proprement dits.

On multiplie les impôts réels de manière à les mieux adapter aux modifications indéfinies de la production, à la différenciation toujours croissante des branches de l'activité économique. A chaque classe économique de possession, d'acquisition, de travail, correspond une catégorie distincte d'impôt, destinée à s'adapter à sa constitution spéciale. En outre, les anciens impôts réels, impôts fonciers, patentes, subissent une transformation rendue nécessaire pour les premiers par les modifications intervenues dans la répartition du sol, dans la technique agricole, dans les formes de l'exploitation, et pour les seconds par la spécialisation à outrance du commerce et de l'industrie. De là sont nés surtout le cadastre, élément essentiel de l'organisation moderne de l'impôt foncier et le schématisation technique si perfectionnée qui caractérise l'organisation des impôts actuels sur le commerce et l'industrie, et qui est destiné à tenir compte des multiples formes qu'ils revêtent. Si l'on veut des exemples de cet état de chose, il suffit de considérer l'organisation présente de l'impôt foncier et de l'impôt sur le commerce et l'industrie dans les grands états modernes, Angleterre, Italie, Allemagne, Autriche. Les nombreux et laborieux efforts accomplis par les législateurs français pour mettre l'impôt des patentes d'accord avec la réalité, sont aussi très significatifs à cet égard.

§ 3. — LA RÉALITÉ ET LA PERSONNALITÉ DANS LES SYSTÈMES
FINANCIERS MODERNES

Nous avons vu au cours de l'étude de l'évolution historique des deux principes de la réalité et de la personnalité, que la quatrième phase de cette évolution se caractérisait précisément par leur coexistence. Les deux formes d'impôt, impôt personnel et impôt réel, constituent en effet les éléments essentiels de l'organisation fiscale moderne de presque tous les états. Nous examinerons plus tard la raison de cette présence simultanée et les arguments qui la légitiment. Dans les chapitres qui vont suivre nous nous efforcerons simplement d'étudier au point de vue théorique la réalité et la personnalité dans l'impôt et de dégager leurs principaux caractères et leurs effets respectifs. Mettant ensuite à profit la connaissance que nous aurons des actions et des réactions exercées sur le milieu social par l'impôt réel et l'impôt personnel et de l'influence réciproque exercée sur eux par le milieu social lui-même, nous essayerons de déterminer quel doit être le rôle que doit jouer chacune de ces deux formes d'impositions dans le droit fiscal positif, étant données la notion actuelle de l'impôt, la conception de la justice et l'énormité des charges publiques.

Nous serons donc amenés à former trois nouvelles sections :

I. — Etude théorique de la réalité.

II. — Etude théorique de la personnalité.

III. — Combinaison logique et nécessaire des deux principes d'imposition,

CHAPITRE II

Etude théorique de la réalité

§ 1. — ORGANISATION MODERNE DU SYSTÈME DE LA RÉALITÉ

Le but que doit se proposer tout système moderne d'impôt, s'il veut se conformer à une justice au moins approximative, et procurer les ressources énormes dont l'état a besoin, c'est d'atteindre toutes les sources de revenu, de n'en laisser échapper aucune. Cette préoccupation explique la variété et la complication des impôts réels qui rentrent dans un budget moderne. Il est donc nécessaire pour se reconnaître dans ce véritable dédale fiscal, de grouper méthodiquement ces impôts.

Classification des impôts réels modernes.— D'une façon générale la richesse peut être atteinte à trois moments différents. On peut d'abord frapper les revenus et la fortune du particulier au moment de leur acquisition, de leur formation économique, de leur naissance entre ses mains. On peut, en second lieu, les frapper

seulement pendant qu'ils sont en sa possession. Enfin on peut les saisir au moment où il les dépense, où il s'en sert pour acquérir les objets matériels dont il a besoin, pour se procurer des jouissances, accomplir des actes de consommation ou rémunérer des services rendus. Les revenus et la fortune sont donc atteints dans le premier cas, à l'état de mouvement : ce sont les *impôts sur l'acquisition*; dans le second cas, à l'état de repos, mais en raison de la puissance virtuelle qui est en eux, de servir à la production et à l'usage : ce sont les *impôts sur la possession*; enfin dans le troisième cas, encore à l'état de mouvement, mais en vue de leur utilisation, en vue de la satisfaction des besoins : ce sont les *impôts sur l'usage*, ou les impôts de consommation. Les impôts des deux premiers groupes sont en grande partie des impôts directs, ceux du troisième renferment surtout des impôts indirects. Tous ces impôts sont pour la plus grande partie des impôts réels. Sans doute, comme nous le verrons, beaucoup d'entre eux peuvent s'inspirer dans une certaine mesure des considérations de personnalité; mais dans les états modernes, ils sont en grande majorité, organisés sur la base de la réalité.

Ces trois voies différentes d'imposition ne sont pas seulement théoriques. Il est certain qu'elles n'ont pas toujours été toutes les trois suivies simultanément et qu'aux époques anciennes, lorsque les besoins fiscaux étaient peu importants et les conditions économiques simples, l'organisme fiscal fut longtemps réduit à une seule ou à deux d'entre elles. Mais le dernier terme de

l'évolution a marqué la nécessité de leur coexistence, et, c'est précisément par ce trait que se caractérise l'ensemble des impôts employés par la pratique moderne, ensemble qui tend de plus en plus à s'organiser logiquement et méthodiquement, c'est-à-dire à se développer en système. Ces trois groupes constituent les éléments essentiels, indispensables de tout système d'impôt, conçu suivant le principe de la réalité et ce n'est que leur cohésion, leur organisation coordonnée qui peuvent leur assurer un fonctionnement juste en théorie et utilisable en pratique. Cette complication et cette subtilité actuelles de l'imposition réelle sont rendues inévitables par la grandeur des besoins d'argent et l'intensité de la division du travail. Concevoir un système réduit à un seul de ces éléments, par exemple aux impôts d'acquisition ou aux impôts de consommation n'est pas une chose impossible théoriquement; mais pratiquement ce serait permettre des lacunes et des rigueurs qui seraient autant d'atteintes aux principes de bonne gestion des finances et de justice fiscale. La théorie a le droit d'exiger de la pratique qu'elle se rapproche le plus possible de l'idéal et c'est la raison pour laquelle le droit fiscal positif nous présente une spécialisation sans cesse croissante des classes d'impôts réels.

Sans viser à une énumération complète des impôts réels de la pratique moderne, il est facile de se rendre compte de leur variété et de leur nombre.

1° *Impôts sur l'acquisition.* — Si nous considérons la catégorie des impôts sur l'acquisition nous rencontrons tout d'abord les trois membres principaux qui la

composent : impôt sur la propriété non bâtie, impôt sur la propriété bâtie, impôt sur l'industrie. Ce sont là les impôts réels les plus anciens et les plus universellement répandus. Toutefois le prototype de l'impôt réel fut certainement l'impôt foncier sur le sol soumis à l'exploitation agricole. Il se compléta à la longue par toute une série d'impôts objectifs, tels qu'impôts sur les maisons, forêts, usines, pêcheries et sur certaines industries particulières comme traiteurs, auberges, moulins, suivant en cela de près les progrès de la différenciation de l'activité économique. Parmi ces impôts historiques, beaucoup ont disparu, mais l'impôt sur l'industrie et l'impôt foncier ont persisté jusqu'à nos jours, en subissant toutefois d'importantes modifications. En effet, la stabilité des règles originaires de ces impôts, quelquefois absolue, le plus souvent relativement très grande, devint avec le temps un défaut insupportable qui détruisait absolument toute uniformité, aussi bien entre les différentes catégories d'impôt, qu'entre les objets d'une seule et même catégorie, et les rendait peu propres à répondre à l'accroissement des besoins financiers. Ces défauts déclanchèrent au cours du XVIII^e siècle et au commencement du XIX^e un double mouvement de réforme destiné d'une part à ramener l'uniformité par la confection de cadastres et de classifications, d'autre part à augmenter la productivité par la spécialisation des impôts primitifs et par la création de nouveaux impôts objectifs sur d'autres sources de produit non encore atteintes. Le résultat fut la formation du système actuel des impôts réels. L'impôt fon-

cier primitif, unique, se subdivisa en impôt sur la propriété non bâtie et impôt sur la propriété bâtie. De même l'impôt sur l'industrie reçut de nouvelles modalités. En outre, à une époque récente s'établirent de nouveaux impôts réels, impôt sur le produit du travail des professions libérales, que le travailleur soit indépendant ou fonctionnaire de l'Etat ou des communes, impôt sur le travail manuel ou impôt sur les salaires, impôt sur l'intérêt des prêts, impôts sur la rente des capitaux de toute nature.

Il est évident que dans tous les pays les mêmes réformes ne se sont pas faites exactement au même moment. Cependant il faut constater, sous la multitude des détails différents, que l'évolution générale a concordé partout dans ses traits essentiels, et, il ne pouvait en être autrement pour un ensemble de peuples vivant à peu de choses près dans le même état de civilisation et entourés de conditions économiques techniques et juridiques presque identiques. C'est ainsi que les pays de l'Europe centrale et de l'Europe occidentale, France, Allemagne, Autriche, Italie, Angleterre présentent une assez grande similitude d'organisation pour la forme réelle d'imposition. Quant à la Russie elle n'est entrée que récemment dans la voie de l'imposition réelle moderne, telle que nous venons de la définir. Pour tous ces pays, sauf pour la Russie, l'influence des idées et des événements s'opèrent dans des temps très voisins et les réactions qui en résultent ont un certain caractère de concordance qu'on ne peut pas méconnaître.

Dans la catégorie des impôts sur l'acquisition il faut

encore ranger les impôts qui portent sur les acquisitions par actes particuliers et par transactions juridiques particulières, ceux qui sont relatifs aux acquisitions par dévolution et par plus-value au profit d'une personne déterminée, sans contreprestation économique de sa part, tel est le cas des impôts sur les successions, sur les plus-values foncières, sur les donations.

2° *Impôts sur la possession.* — La deuxième voie d'imposition est, comme nous l'avons vu, l'imposition de la possession du revenu ou du capital. Le principal exemple d'impôt de cette catégorie, c'est l'impôt général sur la fortune. C'est donc un impôt qui peut se prêter tout particulièrement à l'introduction de la personnalité, grâce à son caractère de généralité. Il faut cependant reconnaître qu'il est souvent organisé d'une façon beaucoup plus objective que subjective. Il existe, bien entendu, d'autres impôts sur la possession; ce sont notamment les impôts sur le capital mobilier, les impôts sur le capital immobilier, et d'une façon générale toute la série des impôts qui portent sur quelque catégorie spéciale des biens qui composent la fortune possédée. Ce sont tous des impôts d'organisation objective.

3° *Impôts sur l'usage.* — Enfin, la troisième voie d'imposition ou imposition de l'usage comprend tous les impôts de consommation intérieure (impôts sur les boissons, sur la nourriture, le tabac, etc.); les petits impôts de consommation (poudre, papier, cartes à jouer, chicorée); les douanes; enfin les impôts directs sur l'usage comme les impôts sur l'habitation, et les impôts directs

somptuaires sur les domestiques, chevaux, voitures, chiens, automobiles, billards. Tous ces impôts sont essentiellement des impôts réels par leur nature même.

Ce rapide tableau de la réalité nous montre quelle place tiennent dans les finances modernes les impôts réels. N'est-ce pas là la meilleure preuve des qualités que possède cette forme d'imposition et de la vitalité généreuse dont elle fait preuve entre les mains des gouvernants. Pourtant, si la réalité a des qualités, elle présente de si graves défauts que les tendances nouvelles qui inspirent partout le travail de réorganisation des ressources fiscales, peuvent être regardées comme un mouvement universel de réaction contre les rigueurs injustes et les inégalités qu'elle a consacrées depuis de longs siècles entre les différentes classes sociales.

Il est donc nécessaire de rechercher quels sont les véritables caractères de l'imposition réelle, d'examiner les avantages qu'elle assure aux États et aux contribuables en même temps que les inconvénients qu'elle entraîne à leur égard.

§ 2. — CARACTÈRES DE LA RÉALITÉ

A. — Nous savons que ce qui caractérise essentiellement l'impôt réel, c'est qu'il s'attache aux objets donnant des produits ou susceptibles d'en donner, sans faire intervenir la considération de la personne qui influe sur la formation de ces produits et qui les perçoit. On cherche seulement, pour chaque source, à

déterminer le montant total de son produit, par des procédés souvent extraordinairement compliqués dans la pratique moderne. C'est précisément en raison de cette relation exclusive avec les objets d'où découle le produit, qu'on donne à ces impôts le nom d'impôts objectifs; on veut signifier par là que l'activité, si grande et si féconde soit-elle, du sujet directeur de la production ne compte absolument pour rien. Ce caractère très particulier de la réalité en entraîne deux autres, le premier relatif à la détermination de l'assiette de l'impôt, le second à la fixation de son taux.

B. — Pour ce qui est de la détermination de l'assiette, trois moyens sont à la disposition du législateur : *déclaration du contribuable, évaluation administrative, signes extérieurs*. Or, la réalité a toujours employé de préférence les deux derniers, non pas que le régime de la déclaration du contribuable soit absolument réservé à la personnalité, puisque un certain nombre d'impôts réels se sont appuyés et s'appuient dans tous les pays sur ce moyen d'évaluation; mais ce n'est qu'une exception nécessitée d'ailleurs par la nature spéciale de certains impôts. Obliger le sujet à intervenir dans le calcul de son impôt, c'est déjà reconnaître que son individualité n'est pas un élément négligeable, et, de fait, partout où les éléments de la personnalité viennent compléter et corriger le système de l'imposition réelle, on voit se développer l'obligation de la déclaration.

C. — Enfin il semble bien que la proportionnalité soit intimement liée à la réalité : puisqu'on ne tient pas compte des possibilités économiques du contribuable,

de sa véritable capacité contributive, il est inutile de faire varier le tarif de l'impôt, de lui donner une forme progressive susceptible de suivre dans ses différents degrés l'importance de la richesse. Une mesure uniforme est donc établie pour tous les objets de la même catégorie d'impôt : c'est un tant pour cent de la valeur de l'objet ou du chiffre de revenu. Celui qui possède 100 paye 2, celui qui possède 200 paye 4, celui qui possède 400 paye 8, car le taux proportionnel prélève toujours la même quote-part, en l'espèce 2 %, quelle que soit la valeur imposable. Tels sont les principaux caractères de la réalité.

Pour s'en convaincre, il suffit de jeter les yeux sur l'organisation du plus ancien des impôts réels, l'impôt foncier. L'impôt foncier dans ses deux parties, impôt sur la propriété non bâtie et impôt sur la propriété bâtie, présente dans la plupart des états des modalités très semblables. Nulle part on ne fait état des autres ressources que peut réunir entre ses mains le propriétaire de la terre soumise à l'impôt, pour frapper plus fortement celui qui est le plus riche; rarement on prend en considération ses charges de famille; quant à ses dettes on les trouve quelquefois déduites, surtout lorsqu'elles adhèrent à la terre ou à la maison sous forme d'hypothèques. La loi fiscale, en règle générale, ne voit que l'objet lui-même; elle se désintéresse du sujet, si bien que l'impôt est attaché à la source du produit, comme une servitude au fonds servant. Pour déterminer le produit qui doit être frappé, on a recours aux indications d'un cadastre où chaque propriété ou fraction de

propriété se voit assignée un revenu, le plus souvent présumé, et, toutes les opérations qui visent à l'évaluation du revenu imposable sont l'œuvre de l'administration. Enfin, le taux en est proportionnel : si celui-là paye 3.000 francs, qui a une propriété de 100.000 francs de valeur, sa quote-part n'en reste pas moins la même que pour celui qui ne paye que 300 francs parce qu'il n'a qu'une propriété de 10.000 francs.

§ 3. — EFFETS DE LA RÉALITÉ

De cette nature spéciale de l'imposition réelle, dérive toute une série de conséquences, les unes avantageuses, les autres nuisibles. Nous examinerons donc successivement les avantages et les inconvénients de réalité.

1° *Avantages de la Réalité*

A. — *Commodité pour le contribuable.* — Un des avantages les plus manifestes et les plus appréciables du système est celui de la commodité qu'il présente pour le contribuable. Tout impôt entraîne forcément une gêne qui, réduite au minimum, est mesurée au moins par le sacrifice pécuniaire imposé. Or, ce minimum, l'impôt réel le réalise. Son assiette, nous l'avons vu, est déterminée soit au moyen de l'évaluation administrative directe, soit au moyen du système indiciaire; mais dans les deux cas, l'administration agit seule, sans collaboration aucune avec le sujet. Le contribuable n'a

pas à entrer en relation avec le Fisc; il n'est tenu à aucune déclaration; il n'est entraîné à aucun débat contradictoire sur l'importance de son revenu, car l'administration ne taxe directement son revenu lui-même que lorsqu'il n'est pas dissimulable par nature, que lorsqu'il se révèle ostensiblement aux yeux de tous. C'est le cas par exemple de l'impôt foncier sur la propriété non bâtie pour lequel le Trésor se base sur des données cadastrales établies une fois pour toutes et de l'impôt foncier sur la propriété bâtie où il procède à intervalles déterminés à des calculs d'ailleurs peu compliqués; sinon il a recours à des signes extérieurs convenablement choisis. Mais là encore tout se réduit à de simples constatations purement matérielles de la part de l'administration, qui ne retient que des apparences, des présomptions qui sont consacrées légalement. Le contribuable vit dans une quiétude presque parfaite, qui n'est troublée que par la perspective d'avoir à payer à époques fixes, telle somme dont il connaît d'ailleurs par avance le montant approximatif.

B. — *Facilité du recouvrement.* — Un second avantage corrélatif du précédent, c'est la facilité de recouvrement. Tout le travail d'organisation s'effectuant en dehors du contribuable, il lui importe peu de compromettre une tranquillité si bien assurée par les soucis d'une longue discussion avec le Fisc et les ennuis inhérents à un contact trop prolongé avec une grande administration d'Etat. Aussi en matière de contribution directes réelles, le taux des frais de poursuite est-il presque partout très peu élevé. La statistique pour la

France pays de la réalité par excellence, accuse, en 1909, une somme de 376.000 francs seulement comme frais de poursuite ; le taux est donc inférieur à 3,49 0/00.

C. — *Difficulté de frauder.* — Il faut bien reconnaître aussi que pour quelques-uns des impôts réels, surtout pour ceux qui frappent des objets très visibles, les chances de fraude sont réduites à leur minimum : l'objet spécialement visé et atteint ne peut se dérober. La pratique des Etats est là pour attester que les maisons, terres, industries, échappent très difficilement à l'impôt, car ce sont des sources de revenu qui ne peuvent aisément se dissimuler ; elles ont une existence extérieure qui frappe les regards et leur connaissance ne dépend pas exclusivement d'un aveu du contribuable, c'est-à-dire d'un acte intime de sa conscience.

On a voulu aussi faire état d'un avantage qui serait particulier à l'impôt réel. Les impôts réels, dit-on, exonèrent, nécessairement, du moins en grande partie, les classes qui ne possèdent pas de capitaux, et cela parce qu'ils atteignent les biens et non les rapports individuels ; de plus, ils ne frappent que le produit net, or, le produit net ne concerne dans la répartition que celui qui a fourni le capital. A la vérité, il s'agit là d'un fait qui ne concerne que les impôts directs réels. S'il est vrai de dire que ceux qui ne possèdent pas de maisons, de terres, de valeurs mobilières, ne payent ni l'impôt foncier, ni l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières, il est par contre absolument faux de prétendre qu'il n'y ait que ceux qui possèdent des capitaux, qui paient des impôts réels : l'expérience de tous

les contribuables est là pour l'affirmer. Mais il y a mieux encore, car la partie la plus productive du système de la réalité, partie qui se présente sous la forme des impôts de consommation, consacre bien plus l'imposition de celui qui n'a rien, qui vit au jour le jour des fruits de son travail que de celui qui trouve dans la possession de nombreux capitaux la régularité et la tranquillité d'une vie assurée d'avance.

D. — Absence d'arbitraire. — A côté des avantages proprement fiscaux, soit en faveur du Trésor, soit en faveur du contribuable, Il existe aussi à l'actif de la réalité une précieuse qualité, à savoir que l'impôt réel n'est point arbitraire. Nous touchons ici à un aspect très important de la question des impôts : l'aspect politique et social. Par impôt arbitraire nous entendons l'impôt qui, faute d'une organisation fiscale suffisamment développée ou suffisamment impartiale, frappe le revenu et la fortune des individus, sans tenir compte de ce qui existe ou mieux encore, l'impôt pour le calcul duquel, l'administration fiscale ne suit d'autres règles que sa fantaisie ou la volonté de l'autorité supérieure. On conçoit dès lors, quelle arme est pour un gouvernement peu scrupuleux une pareille institution, et quel parti il peut en tirer dans l'intérêt de sa puissance et de sa conservation, en déplaçant grâce à lui, au profit de ses agents et de ses clients, le poids des charges publiques. L'impôt réel ne se prête pas, de par sa nature même, à de semblables combinaisons. La loi établit pour lui des règles de calcul précises, basées tantôt sur la constatation directe du revenu, tantôt sur des signes extérieurs, visibles pour

tous ; l'administration n'a qu'à les appliquer automatiquement pour savoir exactement ce que chacun doit. Ainsi se trouve supprimé complètement son pouvoir d'appréciation ou presque et c'est évidemment très logique, puisqu'elle ne connaît pas et ne doit pas connaître légalement le sujet de l'impôt, si ce n'est pour recevoir de ses mains, la quote-part qui lui a été attribué, en raison simplement des sources de revenu qu'il possède. De là cette lutte qu'enregistre l'histoire des institutions fiscales de la fin du XIX^e siècle entre la personnalité, défendue et poursuivie par les parties au pouvoir, et la réalité, arme défensive des partis d'opposition, lutte qui se poursuit de nos jours plus ardente que jamais, car la démocratie détentrice des forces de gouvernement, cherche naturellement à établir à son profit la forme personnelle d'imposition.

2° Inconvénients de la Réalité

Ces avantages, pour si remarquables qu'ils soient, ne doivent pas nous faire oublier les très graves défauts que l'impôt réel, par sa méconnaissance du principal facteur de la production et de l'élément essentiel de la vie économique, entraîne vis-à-vis des véritables principes de la justice fiscale et de l'économie financière. Non seulement l'individu se trouve par lui, lésé dans ses droits à l'uniformité de l'impôt, mais le Trésor lui-même n'y trouve pas les qualités indispensables à toute bonne source de revenu public.

1° *Inconvénients pour le contribuable.* — Nous avons vu que dans la composition de l'ensemble des impôts réels, rentrent des éléments de nature très diverse; par suite, les très nombreux objets qui sont frappés offrent des différences considérables sous le rapport de la possibilité de les reconnaître et de les saisir. Cette circonstance est un obstacle insurmontable à la réalisation de l'uniformité, qu'il s'agisse d'objets appartenant à différents impôts ou d'objets visés par un seul et même impôt. Ce sont naturellement les choses les plus faciles à connaître et à saisir qui sont le plus lourdement imposées.

A. — *Défaut d'uniformité entre les différents impôts.* — Et d'abord la matière imposable est très inégalement reconnue et saisie de classe à classe d'impôts. Pour l'impôt foncier par exemple, il est possible, quoique difficile, d'arriver à une évaluation assez approximative de la capacité productive des immeubles et du montant du produit; mais la difficulté augmente déjà beaucoup avec l'impôt sur l'industrie. De même, si le Fisc d'une part, peut déterminer exactement le produit des traitements des fonctionnaires, des salaires des travailleurs de toutes catégories, il est certain d'autre part que la connaissance du produit de l'intérêt des prêts lui échappe dans de vastes proportions. Si on consulte les faits, on se rend compte que de toutes ces difficultés, il résulte clairement que la propriété immobilière est surimposée alors que la propriété mobilière et surtout le produit des capitaux prêtés jouissent d'une immunité très développée. L'expérience prouve aussi que les bénéfices industriels et commer-

ciaux bénéficient trop souvent d'un régime de faveur, par rapport au produit du travail. La conclusion, c'est une inégalité impossible à éviter, entre les contribuables suivant qu'ils sont frappés par tel ou tel impôt réel.

B. — *Défaut d'uniformité à l'intérieur d'un même impôt.* — Les difficultés ne sont pas moindres, lorsqu'il s'agit de reconnaître et de saisir les objets visés et atteints par un seul et même impôt. Etant donné un impôt réel, il est en effet absolument impossible de tenir compte de tous les facteurs qui interviennent dans la production du revenu de chacun des objets frappés et, partant, de déterminer le véritable montant de ce revenu pour chaque contribuable. Exemple : l'impôt foncier. Le produit d'une terre peut différer énormément suivant les modes d'exploitation, suivant la facilité de ses communications avec les marchés voisins et l'importance des débouchés qui lui sont ouverts. On a recours, sans doute, à des opérations fort longues et compliquées, qui ne laissent pas que d'être très coûteuses, pour arriver à la plus grande perfection possible, mais elles sont bien loin de donner les résultats qu'on en attend. Pour ce qui est de l'impôt sur l'industrie, si on fait abstraction du rôle prépondérant joué par le sujet économique et dont l'impôt réel n'a cure ou presque, on voit que le revenu varie avec la nature et l'importance de l'industrie frappée, et entre les différentes exploitations d'une même industrie avec le degré de perfectionnement de leur outillage, la valeur et le nombre de leur personnel, leur organisation technique et administrative, etc., tous facteurs dont on ne peut appré-

cier rigoureusement la véritable valeur. Le même raisonnement vaut aussi bien pour l'impôt sur les professions libérales. Quant à l'impôt sur le produit de l'intérêt des prêts, chacun des différents modes de placement auxquels le prêteur peut recourir, créance chyrographaire, créance hypothécaire, valeurs mobilières, titres étrangers et nationaux, offre des chances différentes d'échapper à l'impôt. Le résultat, c'est l'inégalité assurée entre tous les contribuables soumis à un même impôt.

On peut toutefois atténuer dans une certaine mesure ces inconvénients, sans sortir des limites de la réalité. Le meilleur moyen que le législateur ait à sa disposition, c'est la spécialisation des impôts. A la diversité étonnante des conditions de la vie sociale et économique moderne, on ne peut répondre que par une diversité parallèle et concordante des organes fiscaux : c'est cette subtilité d'organisation qui permet seule de tenir compte dans la mesure du possible des facteurs innombrables qui président à la production du revenu. Regardons ce qui se passe pour l'impôt foncier et pour l'impôt sur l'industrie. On distingue aujourd'hui l'impôt sur les terres et l'impôt sur les maisons, l'impôt sur les mines, l'impôt sur les forêts; on fait ensuite de nouvelles subdivisions suivant les différents genres de culture, si bien que le cadastre rationnel, de nos jours, représente par l'étendue et le nombre des indications qu'il renferme, le travail de plusieurs générations. La spécialisation n'est pas moins intense à l'intérieur de l'impôt sur l'industrie. Elle a abouti à ce gigantesque

schématisme par classes et par catégories, qui donne à cet impôt un aspect si compliqué. Tout ce labeur administratif entraîne d'énormes dépenses qui sont hors de proportions avec le produit de l'impôt. Malgré tous les perfectionnements apportés à l'ensemble de ce système d'impôts, le résultat obtenu reste toujours tout à fait insuffisant, parce que le Fisc, si actif et si ingénieux soit-il, est impuissant à suivre même de loin la vie économique dans sa complexité croissante. Une organisation fiscale à base complètement réelle, aussi savante qu'elle puisse être, a une limite qui lui est fixée, semble-t-il dès maintenant, par l'impossibilité de tenir compte de tous les facteurs qui influent sur la production moderne du revenu.

C. — *Impossibilité de recourir à la progression.* — A cet état de choses (inégalité des charges entre les contribuables, suivant les impôts et les différents objets d'un même impôt), se rattache une difficulté particulière. On dit quelquefois que la progression n'est pas inconciliable avec l'impôt purement réel; par exemple, il ne serait pas impossible d'établir un tarif progressif dans l'impôt foncier, c'est-à-dire un taux variant avec l'importance des montants individuels de revenu. A notre avis, l'impossibilité où est l'impôt réel de déterminer exactement la matière imposable qui est aux mains de chacun et la valeur vraie du revenu qu'il en tire, en même temps que la méconnaissance forcée par lui de la puissance économique globale de l'imposé, constituent à son égard un obstacle insurmontable à l'adoption de la progression. Les évalua-

tions à l'intérieur d'un même impôt sont de valeur si inégale, qu'une pareille taxation ne pourrait qu'accroître et rendre plus sensibles les inégalités que nous avons signalées. A supposer même que la détermination des objets frappés par un seul et même impôt réel fût la reproduction parfaitement fidèle de la vérité, on ne pourrait cependant admettre la progression que si on avait procédé, auparavant, dans l'ensemble des évaluations, à une distinction entre celles qui se réfèrent à des revenus gagnés, et celles qui se réfèrent à des revenus non gagnés. Le propriétaire qui exploite lui-même sa terre et celui qui la fait exploiter ne peuvent vraiment être englobés dans les degrés d'une même échelle.

D. — *Difficulté d'opérer la discrimination des revenus.* — L'inégalité d'exactitude entre les évaluations des différentes catégories de sources de revenu, complique gravement le calcul du taux des impôts qui les frappent séparément; elle rend difficile l'adoption de tarifs variant avec la nature de ces sources, car si on applique à chacune d'elles, suivant son caractère, un tarif différent, on n'est pas sûr de ne pas aggraver de toute la valeur de la différence le manque d'uniformité qui existe à la base.

De quelque côté que l'on se tourne, et quoi qu'on fasse, c'est l'injustice organisée et il ne peut en être autrement, étant donnée l'essence même de la réalité. Par l'indifférence dont elle fait preuve à l'égard de tout ce qui touche à la personnalité du sujet, elle laisse échapper le seul moyen qu'elle ait de remédier à ses défauts. Ne pas vouloir rechercher la véritable

capacité contributive du sujet de l'impôt, par le calcul de ses charges, de sa fortune globale et par la prise en considération de l'origine de ses ressources, c'est fermer la seule porte par où peut pénétrer la lumière.

E. — *Impossibilité de tenir compte des dettes et des charges.* — L'impôt réel, en raison même de son caractère objectif, ne peut tenir compte des dettes. Le propriétaire d'un immeuble hypothéqué paye la même somme que le propriétaire d'un immeuble franc et libre. De même, qu'un industriel, dans son exploitation, fasse des pertes ou des bénéfices, peu importe; la charge qui pèse sur son industrie du fait de l'impôt réel est la même, car la réalité ne connaît que les manifestations extérieures de l'activité productrice, quelque rapport qu'elles puissent avoir avec la vérité. Prenons des exemples concrets : le propriétaire d'un terrain qui a une valeur de 200.000 francs et que grève une dette hypothécaire de 100.000 francs paie l'impôt sur le fonds entier, comme s'il en percevait tout le revenu; pour tant, il ne possède en réalité que la moitié de son fonds. On peut même supposer une hypothèse où le propriétaire paierait pour un fonds dont il ne retirerait plus rien, l'immeuble étant hypothéqué pour sa valeur totale. Il résulte de là un fâcheux redoublement d'impôt. Si, en effet, le propriétaire d'un terrain paie pour un revenu de 10.000 francs, alors qu'il n'en tire que 5.000 francs, par suite de sa dette, et si les créanciers hypothécaires paient aussi de leur côté pour un revenu de 5.000 francs, il se trouve, en fin de compte, que l'im-

pôt porte sur un montant de 15.000, alors qu'il n'est exactement que de 10.000.

Quant aux charges de famille, elles n'entrent pas plus que les dettes dans le calcul des quotes-parts. Le nombre des enfants, la nécessité de pourvoir à la subsistance de parents indigents sont des considérations étrangères à la réalité; et ce n'est pas là la moindre des causes de son défaut d'uniformité. A supposer que l'assiette fût parfaitement établie à l'intérieur de chaque impôt, cette ignorance voulue des charges les plus normales de l'existence, resterait comme une cause permanente d'inégalité.

F. — *Répercussion fâcheuse de l'impôt réel.* — La conséquence forcée d'une méconnaissance si absolue de la personnalité du sujet économique, c'est que l'impôt réel s'attache à l'objet comme une charge réelle, dont l'effet est d'influencer la valeur en capital de la chose imposée. Quand l'impôt augmente, la charge augmente et la valeur en capital diminue; inversement, une diminution de l'impôt amène une diminution de la charge et une augmentation de la valeur en capital. Mais cette conséquence n'est évidemment pas destinée à se produire au même degré dans tous les cas; le plus souvent, elle n'existera que partiellement. On peut même supposer un concours de circonstances qui la rendrait impossible. C'est ainsi que si tous les revenus, provenant de placements de capitaux ou d'autres sources, étaient frappés d'un impôt véritablement uniforme, la charge étant égale pour tous les objets, leur valeur en capital resterait la même. Mais les développements an-

térieurs nous ont montré toute l'inanité d'une pareille supposition : jamais ne sera réalisée cette uniformité idéale. C'est pourquoi ces effets se font toujours sentir, avec plus ou moins d'intensité, il est vrai, et particulièrement lorsque l'objet change de propriétaire.

Les exemples sont plus significatifs en cette matière que les meilleures formules abstraites qu'on puisse donner. Supposons donc que dans un Etat où il n'y a pas d'impôt sur le revenu, on établisse un impôt réel de 10 % sur les terres. Un propriétaire possède un fonds qui lui rapporte 10.000 francs ; l'impôt réduit ainsi son revenu à 9.000 francs, de telle sorte que s'il veut revendre son fonds, l'acquéreur sachant qu'il ne rapporte que 9.000 francs, ne lui en offrira qu'une somme correspondante à ce dernier chiffre. L'impôt ne tombera donc que sur celui qui sera propriétaire au moment de son établissement et il perdra de ce fait une somme qui correspondra au montant de l'impôt capitalisé : c'est ce qu'on appelle l'amortissement de l'impôt. L'augmentation du taux d'un impôt ancien agit dans le même sens. Un effet inverse se produit naturellement en cas de réduction ou de suppression d'un impôt. C'est augmenter de 10 % ou de 5 % la valeur d'un fonds, que supprimer un impôt de 10 % sur le revenu des terres ou le ramener à 5 % ; l'opération ne profite qu'à ceux qui sont propriétaires au moment où elle est faite. Cela revient à donner à ces propriétaires une somme égale au montant de l'impôt capitalisé, somme qui leur sera versée par les acquéreurs éventuels de la terre,

Nous avons supposé qu'il s'agissait d'impôts partiels; dans cette hypothèse, en effet, lorsque les impôts grèvent trop lourdement la terre, on peut employer ses capitaux à l'achat de maisons, de valeurs mobilières. Mais il n'en va plus de même dans le cas d'un impôt uniforme sur tous les revenus : tous les objets sont alors atteints dans la même proportion et il n'y a plus intérêt à choisir l'un plutôt que l'autre. Les placements deviennent moins avantageux tous en même temps, et la valeur relative des capitaux reste invariable. Il s'ensuit que toute diminution ou toute augmentation du taux de cet impôt général et uniforme demeurera sans influence sur les prix d'acquisition. Mais comme nous l'avons déjà dit, c'est une conception purement théorique, sans exemple pratique. Aussi l'effet habituel de toute modification du taux d'un impôt, étant données les conditions économiques actuelles et l'imperfection inévitable de tout système d'imposition réelle, est-il d'aboutir dans une certaine mesure soit à une confiscation, soit à un cadeau.

Tels sont les principaux inconvénients de l'impôt réel pour le contribuable lui-même; il présente en second lieu un certain nombre de conséquences fâcheuses pour le Trésor.

2° *Inconvénients pour le Trésor.* — Ces conséquences découlent précisément de la redoutable éventualité qui, nous venons de le voir, s'attache à toute modification apportée au taux des impôts réels. La crainte des confiscations injustes et des cadeaux immérités conduit fatalement le législateur à laisser à ces impôts une sta-

bilité contraire aux principes, et très fâcheuse en pratique. Il peut arriver et il arrive malheureusement trop souvent que l'imperfection trop criante de l'assiette, l'importance des modifications survenues dans les conditions économiques et techniques ou la pression d'événements politiques graves et imprévus, réclament impérieusement des changements de taux : l'Etat pourtant ne s'y résoudra qu'à la dernière extrémité, pour le plus grand dommage de ses finances, et de la justice.

On serait tenté de croire que ce défaut de souplesse et d'élasticité ne s'attache pas à tous les éléments du système de la réalité. Les impôts de consommation paraissent en effet au premier abord essentiellement souples et élastiques. Ce qui est vrai, c'est que les impôts de consommation sont très productifs et qu'ils donnent parfois naissance à de gros excédents. Il faut s'empresse cependant de constater que ces excédents ne coïncident nullement avec les besoins du gouvernement. Ils sont simplement le résultat des conditions économiques intérieures et extérieures, de la facilité de la vie, à une époque donnée, mais il n'appartient pas à un Etat de se les procurer au moment précis où il les veut. Qu'on ne s'imagine pas qu'il suffise pour cela d'élever d'un ou plusieurs degrés le taux des impôts déjà existants. Procéder à une telle augmentation, c'est pour le Trésor une opération toujours dangereuse et fréquemment décevante. Il y a en effet une certaine limite qu'on ne peut dépasser sous peine de voir la consommation se restreindre et le produit de l'impôt diminuer. Aussi préfère-t-on habituellement créer de

nouveaux impôts de consommation plutôt que d'augmenter le taux des impôts anciens.

Si donc on admet que l'impôt souple et élastique est celui qui par une simple variation de son taux est susceptible de procurer au Fisc, au moment voulu, et sans conséquences fâcheuses, les ressources nouvelles dont il a besoin, c'est-à-dire celui qui obéit à l'action directrice du gouvernement, on reconnaît du même coup que les impôts de consommation et, d'une façon plus générale, que la forme réelle de l'imposition ne possède pas cette qualité.

CHAPITRE III

Etude théorique de la personnalité

§ 1. — LA PERSONNALITÉ ET SES ÉLÉMENTS CONSTITUTIFS

Observations générales. — La personnalité, comme nous l'avons déjà dit, consiste essentiellement dans la conformité de la taxation aux facultés réelles du sujet économique. Les impôts personnels sont ceux qui sont établis d'après la situation exacte du contribuable, situation révélée à la fois par la nature de ses rapports avec les autres individus, et par l'importance de son revenu et de sa fortune, évalués globalement. En d'autres termes ce sont des impôts subjectifs, c'est-à-dire des impôts qui veulent atteindre le sujet dans sa véritable capacité contributive. Avec la réalité le Fisc se contente d'évaluer très approximativement le chiffre des revenus pour chaque source de produit; avec la personnalité, cette simple expression numérique n'est rien ou presque rien. Sans doute l'administration continue

à rechercher le montant individuel du revenu, mais, ce compte fait, il s'efforce surtout d'apprécier la valeur véritable qu'il représente pour son possesseur. Cette façon de procéder permet d'introduire à un très haut degré, l'égalité et la justice dans l'impôt. Elle assure par là, à la forme personnelle d'imposition cette supériorité incontestable qui explique la faveur universelle dont elle jouit auprès des gouvernements modernes.

Mais pour une appréciation aussi délicate, il faut des moyens perfectionnés et subtiles. La personnalité est faite de tant d'éléments divers, les uns visibles les autres intimes, qu'elle demande pour se traduire dans l'organisation matérielle fiscale des rouages nombreux et précis. C'est une œuvre difficile qui réclame par dessus tout l'unité dans les efforts successifs ou simultanés, la cohésion rigoureuse entre toutes les parties qui sont destinées à la réaliser : elle ne peut exister en un mot qu'en vertu d'une organisation véritablement systématique. Par cet aspect, la personnalité diffère encore de la réalité dont l'organisation s'est effectuée au cours des siècles précédents sans qu'on se soit jamais préoccupé de réunir chaque effort nouveau aux efforts antérieurs ou de préparer ceux de l'avenir.

Nous sommes donc amenés maintenant à rechercher les éléments constitutifs de la personnalité, c'est-à-dire les différentes règles qu'il est indispensable de suivre pour adapter l'impôt à la véritable force économique de chacun.

A. — *Calcul du revenu net.* — Il apparaît d'abord que le principe fondamental en cette matière, c'est que

le seul revenu qui puisse être taxé c'est le revenu net, c'est-à-dire celui qui subsiste après déduction des frais de production et de conservation. Or, ces frais variant avec chaque situation particulière, le premier souci d'un système d'impôt personnel, doit donc être de dégager pour chaque cas, ce revenu net. Les deux facteurs principaux de ce calcul sont connus sous le nom de *déduction des charges* et d'*exemption du minimum d'existence*.

B. — *Discrimination des matières imposables*. — Le revenu net une fois déterminé, on s'aperçoit bien vite que deux montants de revenus égaux en valeur numérique, sont loin de témoigner de facultés équivalentes, et cela parce que les revenus n'ont pas la même origine. Les uns naissent du travail et disparaissent avec lui : la précarité est donc leur caractère essentiel ; ils sont soumis à tous les risques qui menacent l'homme lui-même. D'autres proviennent de la possession de capitaux ; comme leur source, ils sont permanents, et s'ils courent des risques, ces risques sont du moins réduits à leur minimum. Il y a enfin des revenus mixtes qui participent des deux catégories précédentes. Il en résulte qu'un système d'impôt qui ne veut connaître et frapper que la véritable capacité contributive, se doit à lui-même de modérer plus ou moins les charges qu'il inflige suivant le degré de précarité des revenus. C'est la règle de la discrimination.

C. — *Progression*. — De plus, si on considère l'ensemble des ressources fournies par la fortune totale on voit que les facultés augmentent pour chaque indi-

vidu avec l'importance de ses revenus et que la proportionnalité ou mesure égale pour tous est inopérante, lorsqu'il s'agit de traduire cette gradation des forces économiques individuelles : la progression se substitue donc tout naturellement à la proportionnalité comme méthode de taxation dans un système d'imposition subjective.

D. — *Déclaration du revenu par le contribuable.* — Enfin puisque l'effort constant de la personnalité tend à atteindre le sujet économique dans ses facultés vraies, lui assurant ainsi le maximum possible d'égalité et de justice, il est naturel que le Fisc fasse appel à ce sujet lui-même pour connaître ses facultés. Agent principal de la production économique de ses revenus, lui seul peut fournir à l'administration les renseignements dont elle a besoin pour cette délicate évaluation. Cette considération conduit logiquement au régime de la déclaration obligatoire contrôlée, qui est une des pièces essentielles du système de la personnalité.

Examinons maintenant chacun de ces éléments.

§ 2. — CALCUL DU REVENU NET — DÉDUCTION DES CHARGES

Parmi les facteurs qui contribuent à faire varier la capacité de prestation économique des personnes, un des plus importants est celui qui se manifeste par la nécessité d'user des biens pour produire et conserver la richesse elle-même et pour satisfaire les besoins indispensables du contribuable ou des personnes qui vivent

de lui. Le rôle joué par cet élément de la personnalité est d'autant plus grand qu'il s'agit là du mode le plus normal d'emploi des biens économiques qui, sous la forme de revenus, d'acquisitions de toute nature, de possessions de fortune sont au service des individus. Il est donc absolument nécessaire, pour réaliser les principes de justice fiscale, de faire intervenir rigoureusement dans la taxation les charges et les obligations qui, à cet égard grèvent le contribuable et modifient sa capacité contributive. A égalité de revenus, une charge supérieure amoindrit la force économique de celui qui la supporte ; de même une charge inférieure est l'indice d'un pouvoir plus grand en sorte que la capacité de payer d'un sujet économique est toujours en raison inverse de ses obligations et de ses charges. Si deux revenus égaux chacun à 10.000, supporte respectivement le premier une charge de 1.000, le second une charge de 5000, on voit que dans le premier cas, les $9/10$ du revenu sont libres, tandis que dans le second, la proportion reste réduite à $5/10$. Par suite la pression qu'exerce sur les contribuables un même montant d'impôt, dépend des variations de quotité de leurs revenus libres ; elle croît, quand la fraction libre diminue ; elle décroît quand elle augmente. Le seul moyen de rétablir l'égalité, c'est de procéder à la déduction de ces charges et de ces obligations.

Quelles sont-elles ? C'est ce que nous allons essayer de déterminer.

A. — *Calcul du revenu net.* — Toute production de richesse nécessite forcément des dépenses dont le ca-

ractère varie avec la nature de la richesse créée. Si nous considérons par exemple, le processus de la production du revenu, il est aisé de se rendre compte que ces charges comprennent, d'une part, s'il s'agit des revenus du capital, l'amortissement du capital lui-même, les frais de sa mise en valeur dans les exploitations commerciales et industrielles ; d'autre part, s'il s'agit des revenus du travail, les frais d'entretien du travailleur, en tant qu'ils sont destinés à sa conservation, et à son remplacement dans l'œuvre productive. Les charges peuvent résulter aussi des emprunts faits par les individus : le paiement des intérêts des dettes, vient alors s'ajouter aux frais habituels de la profession. Il s'ensuit que l'on peut évaluer le revenu suivant deux modes bien distincts ; dans le premier, on fait le total des sommes que le contribuable recueille annuellement et on a le revenu brut ; dans le second, on procède à la déduction préalable des charges et obligations en question et l'on obtient ainsi le revenu net. Il est évident que le revenu brut, étant donnée sa composition, n'est qu'un revenu apparent, puisque le possesseur ne peut pas en disposer dans sa totalité : seul, le revenu net est la traduction fidèle de la capacité contributive véritable. Mais les difficultés apparaissent quand on veut appliquer ces principes. L'organisation pratique doit nécessairement différer suivant qu'on veut opérer la déduction sur les revenus du capital, ou sur les revenus du travail.

B. — *Déductions relatives aux revenus du capital.* —

S'il s'agit des revenus du capital, une distinction s'impose au point de vue des moyens de réalisation, en-

tre les charges professionnelles et les intérêts des dettes.

Deux règles différentes peuvent être suivies pour la déduction des charges professionnelles : la première correspond à une appréciation tout à fait impersonnelle de ces charges. On forme des classes de professions semblables, soumises aux mêmes conditions de fonctionnement, et, pour chacune d'elles on détermine ensuite une valeur moyenne du montant de leurs dépenses d'exploitation ; c'est cette valeur moyenne qui, dans tous les cas, est déduite du revenu brut individuel. Il est évident que cette méthode de déduction pour ainsi dire forfaitaire n'a que peu de rapports avec la réalité et qu'elle ne peut convenir à un système d'impôts qui vise la véritable capacité des individus. Aussi n'est-on pas surpris de la voir employée surtout dans les systèmes d'impôts réels, notamment dans les impôts sur l'industrie et même parfois dans l'impôt foncier. La seconde règle aboutit à une évaluation spéciale et individuelle de ces charges : c'est sous cette forme seulement que la déduction convient au système de la personnalité. Les différences qui séparent les situations individuelles dans la vie économique moderne, sont si grandes que des moyennes ne signifient rien ou presque rien. Chaque cas doit faire l'objet d'un examen particulier, chaque cas doit donner lieu à une déduction spécialement calculée. Grâce à sa souplesse, cette règle permet en même temps de tenir compte du passif, de déduire les intérêts des dettes, opération que la rigidité des moyennes dont nous avons parlé plus haut rend impossible.

Ce procédé individuel de déduction, cela se conçoit,

suppose avant tout la déclaration du revenu par le contribuable lui-même, en même temps que le contrôle rigoureux par l'administration de sa déclaration.

C. — *Déductions relatives au revenu du travail.* — Si nous passons aux revenus du travail, nous constatons qu'eux non plus ne se produisent pas sans dépenses. L'homme but final de l'activité économique, est aussi un instrument de production et, comme tel, pas plus que les machines qu'il dirige, pas plus que l'outil que sa main conduit, il n'est soustrait à l'usure du temps, et du travail. Pour soutenir sa force, il faut qu'il s'entretienne pour la perpétuer, il faut qu'il entretienne ses enfants. Il est sans doute un capital de nature très spéciale, fait de chair et d'os, d'intelligence et de sensibilité, mais un capital dont l'amortissement et la conservation absorbent une certaine quantité de revenu. Il est donc exact de dire que de même qu'on doit exonérer la partie du revenu consacrée à l'amortissement et à la conservation du capital matériel, on doit aussi déduire des revenus du travail les frais engendrés par l'amortissement et la conservation du capital humain. Le principe ainsi exposé, plus connu sous le nom d'exemption du minimum d'existence apparaît d'autant plus juste, qu'il répond aux préoccupations humanitaires modernes et aux idées admises en Economie Politique. On peut cependant faire remarquer contre le bien fondé de cette théorie que le paiement des impôts est précisément la condition indispensable des prestations que font dans l'intérêt de tous, les communautés économiques et notamment l'Etat et que les impôts doivent être, par

conséquent, considérés comme des dépenses nécessaires au même titre que les frais d'entretien ; il convient donc de les comprendre aussi dans le minimum d'existence. C'est là une raison qui a sans doute beaucoup de valeur pour le Trésor, mais qui n'en a aucune pour l'individu. En exemptant le minimum d'existence on veut favoriser le contribuable pauvre qui a besoin de tout ce qu'il gagne pour vivre et pour faire vivre sa famille et non pas assurer à l'Etat l'abondance des ressources.

D. — *Ce qu'il faut entendre par minimum d'existence.* — Des objections et des difficultés se présentent dès qu'on passe du principe à son application. Dire qu'il faut déduire des revenus du travail, les sommes exigées par l'entretien nécessaire de toute personne, ou mieux qu'il faut exempter le minimum d'existence c'est à la fois dire beaucoup et très peu : beaucoup parce que c'est poser un principe fécond et incontestable, très peu parce qu'il s'agit justement de savoir ce qu'on entend exactement par minimum d'existence.

Quel est le chiffre du revenu à exempter ? Les conditions changeantes de la vie s'opposent formellement à toute réponse absolue sur ce point. La notion de l'indispensable est extrêmement fuyante, car les mœurs, les coutumes locales, les fluctuations du cours des denrées font varier sans cesse le chiffre minimum nécessaire et dans le temps et dans l'espace. Et même n'y-a-t-il pas lieu de tenir compte pour chacun de l'entretien nécessaire conforme à sa situation. Chaque profession présente des obligations spéciales ; l'ingénieur pour tenir son rang est astreint à plus de dépenses indispensables que l'ou-

vrier pour conserver sa seule force de travail. Ce sont là, évidemment de très sérieuses difficultés à résoudre. Quelle que soit la solution adoptée, l'arbitraire est inévitable ; il est d'ailleurs, comme nous le verrons, l'habituel défaut de la personnalité.

D'autres questions se posent encore. Doit-on étendre la déduction du minimum d'existence à tous les revenus, ou doit-on faire une différence à ce point de vue, entre les revenus du travail et les revenus mixtes d'une part, et les revenus des capitaux de l'autre ? Doit-on appliquer l'exemption à tous les contribuables, si grandes que soient les ressources de quelques-uns ou bien convient-il de ne l'accorder qu'aux revenus inférieurs à un chiffre déterminé ?

1° A ne considérer que la logique, on devrait refuser l'exemption du minimum d'existence aux revenus du capital, car c'est en raison des frais nécessités par la conservation de la force de travail elle-même qu'on l'admet pour les revenus du travail ; or précisément, les revenus du capital sont acquis automatiquement, sans effort ; ils ne comportent donc aucune dépense de ce genre. Il est juste pourtant de remarquer que les revenus, quelle que soit leur origine ont la même destination : la satisfaction des besoins et que ces besoins, du moins les besoins nécessaires sont les mêmes pour tous, rentiers ou travailleurs. De plus si on veut aller au fond des choses, on s'aperçoit que les deux catégories de revenu sont de même nature. Le travailleur a épargné pour les mauvais jours et en prévision du déclin de ses forces ; quand il utilise l'intérêt de ses capitaux

amassés peu à peu, c'est de son travail passé qu'il vit. Le travail passé ne mérite-t-il pas les mêmes égards que le travail présent ? « La propriété, dit le rapporteur de la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus, n'est après tout qu'une réserve, une économie de travail, c'est le fruit du travail lui-même, c'est le travail consolidé ; il doit être traité de la même manière. D'ailleurs, dans un très grand nombre de cas, les propriétaires des revenus de capitaux sont aussi dignes d'intérêts que peuvent l'être les travailleurs, ceux par exemple qui ne peuvent en dehors de ce que leur procure le capital acquis rechercher des ressources supplémentaires dans aucun travail, les mineurs, les invalides, les incapables, les vieillards, tous ceux qui n'ont que le modeste revenu d'un petit capital pour assurer les besoins de leur vie. Comment exiger d'eux un impôt si on ne l'exige pas du travail dont le chiffre du revenu est égal ou peut être supérieur ? »

2° L'exemption du minimum d'existence doit-elle être étendue à tous les revenus, quelle que soit leur importance ? Si l'on suit rigoureusement les principes, on doit répondre par l'affirmative, car si grand que soit le revenu du travail ou du capital considéré, on y trouve toujours comprise cette fraction destinée à l'entretien nécessaire de la personne. On est porté malgré soi à voir dans une pareille règle, une mesure de faveur ; et, pourtant n'est-il pas évident qu'en appliquant aux gros revenus du travail et du capital une déduction calculée sur les conditions très simples de la vie de l'ouvrier, on leur donne moins qu'il ne leur est dû, et ne serait-il

pas plus conforme à la conception de la personnalité d'adopter un procédé qui permit de déterminer le montant de l'exemption d'après la réalité même des choses, c'est-à-dire d'en faire varier la quotité suivant la profession ? Etablir un chiffre déterminé au-dessus duquel il n'y aurait plus d'exemption possible, c'est, en outre, mettre l'administration dans la nécessité de rechercher chaque fois, si le revenu ne dépasse pas la limite légale. Et d'ailleurs comment déterminer le chiffre limite ? D'après quels principes ? Problème délicat s'il en est et pour lequel l'arbitraire tient forcément lieu de solution. « Si vous frappez de l'impôt le revenu de 1100 francs par exemple, pendant que vous aurez affranchi le revenu de 1.000 francs, qu'aurez-vous fait ? Vous serez arrivé à niveler les situations et à mettre sur un pied d'égalité des personnes possédant des revenus différents. On a même fait ce calcul que dans certains cas, il pourrait arriver que la perception de l'impôt sur le revenu supérieur, réduisît le contribuable à une condition moindre que celle du contribuable dont le revenu serait inférieur. Or, serait-ce là de la justice ? » (Comptes-rendus de la commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus). Les conséquences auxquelles on aboutit par ce procédé n'engagent donc guère à y recourir.

E. — *Déductions des charges de famille.* — Quant à la question de l'exemption pour charges de famille, en tant qu'elle touche à l'amortissement du capital humain, nous l'avons traitée en même temps que l'exemption du minimum d'existence. Mais il faut aussi tenir

compte des charges qui pèsent sur le contribuable du fait d'ascendants ou parents indigents, car les ressources dont dispose une personne n'ont qu'une valeur très relative qui dépend essentiellement des charges qui lui incombent : précisément, les charges les plus fréquentes, les plus impérieuses et aussi les plus onéreuses sont, sans contredit, les charges de famille. Il n'en faut pas plus pour en légitimer la déduction et, par suite, l'exemption. A cette condition et à cette condition seulement, on est assuré d'atteindre la véritable capacité contributive des individus.

§ 3. — DISCRIMINATION DES MATIÈRES IMPOSABLES

Une fois les déductions convenables opérées, le but de la personnalité est encore loin d'être atteint. Si on veut poursuivre plus avant l'effort dans le sens de l'individualisation de l'impôt, on est conduit à adopter la règle de la discrimination des matières imposables ou taxation des biens suivant leur origine.

L'appréciation des revenus et autres biens au point de vue de la véritable capacité économique qu'ils manifestent pour chacun est conditionnée par l'intervention plus ou moins accentuée du facteur travail. La prestation personnelle de travail figure donc comme élément d'une importance tout à fait considérable dans le calcul de la valeur exacte des facultés individuelles contributives. Etant donné le rôle que joue le travail dans la production des revenus, on peut répartir ces derniers en trois catégories : revenus du travail, revenus du ca-

pital, revenus mixtes résultant de la collaboration du travail et du capital. Quant aux autres biens économiques, il faut de la même manière tenir compte de leur origine et distinguer d'après le degré de participation du facteur travail, les biens de fortune qui proviennent d'héritage, de legs, de donation, de gain fortuit et les biens pour l'acquisition desquels l'effort personnel intervient toujours partiellement, le plus souvent. Il est vrai, à très faible dose, comme par exemple les gains de spéculation. La conséquence de ces distinctions opérées entre les revenus d'après leur origine, c'est qu'il faut adopter un taux d'impôt plus dur pour les revenus du capital (revenus des créances, valeurs mobilières, etc.), que pour ceux du travail (traitements, salaires, etc.), et un taux intermédiaire pour les revenus mixtes (revenus industriels, commerciaux, etc.). Quant aux biens de fortune proprement dits, c'est-à-dire aux richesses acquises sans travail (successions, legs, donations, gains fortuits, plus-values), il est nécessaire et juste de les frapper par un tarif encore plus élevé.

Ces diverses règles sont légitimées par leur conformité aux exigences de la justice et aux principes économiques. Dans le revenu provenant du travail, il y a nécessairement une partie qui doit être soustraite à un emploi actuel, car le travailleur, à quelque classe qu'il appartienne, doit prévoir l'époque de son impuissance économique, de l'affaiblissement et même de la disparition complète de sa force de travail; il doit s'assurer contre les conséquences néfastes de sa décadence phy-

sique et intellectuelle par une épargne de chaque jour et que l'impôt ne doit pas frapper. Les revenus des capitaux, au contraire, sont entièrement disponibles; leur permanence et leur durée presque illimitée rend inutile pour leur possesseur l'épargne d'une quotité déterminée de leur montant. De deux revenus égaux numériquement, celui-là atteste une capacité contributive inférieure qui provient seulement du travail; la prédominance du facteur travail fait donc diminuer la capacité de payer l'impôt, tandis que son absence la fait s'élever, et dans les deux cas d'une quantité plus que proportionnelle. Aussi est-il nécessaire, si on veut assurer l'égalité des charges et réaliser un maximum de justice, de traduire dans la taxation des matières imposables, cette différence de valeur économique par des taux variant avec la différence d'origine.

§ 4. — LA PROGRESSION

Jusqu'ici, les règles admises (déduction des charges, exemption du minimum d'existence, discrimination) ont surtout pour but de dégager aussi exactement que possible le chiffre réel de la matière imposable, qu'il s'agisse de revenus ou d'acquêts de toute nature. Il nous paraît qu'il est logique autant que juste d'user dans la taxation de moyens qui permettent à l'impôt de porter non sur des apparences, mais sur une réalité de capacité contributive. Et, sans doute, c'est déjà un progrès considérable marqué sur le système de la réalité. Mais le travail d'adaptation parfaite de l'impôt

aux facultés, exige qu'on ne s'en tienne pas là et qu'on soumette à une nouvelle appréciation la valeur numérique obtenue. Ce n'est pas une simple valeur objective, si exacte soit-elle, que l'imposition personnelle recherche, et l'impôt qui frappe cette valeur suivant une quote-part égale pour tous, ne réalise pas complètement l'uniformité. Pour elle, n'est vraiment uniforme que l'impôt qui exige les mêmes efforts de tous ses sujets. Cela nous amène au troisième élément de la personnalité : la progression de l'impôt. Dans un système d'impôts personnels, le taux doit être progressif, par opposition au taux proportionnel des systèmes d'impôts réels. La proportionnalité se réduit à une simple règle de trois. Si celui qui a 100 paye 2, celui qui a 200 payera 4, ou : $\frac{2 \times 200}{100}$, et celui qui a 400 payera $\frac{2 \times 400}{100}$ ou 8. Un impôt est donc proportionnel lorsqu'il enlève à tous une même quote-part de richesse, quelle que soit la grandeur numérique de la matière imposable. Dans l'impôt progressif, rien de semblable. Si celui qui a 100 paye 2, celui qui a 200 payera non pas 4, mais 5 par exemple, et celui qui a 400 payera non pas 8, mais 12 et ainsi de suite, de telle sorte que l'impôt progressif est celui dans lequel la quote-part de chacun grandit avec l'importance de sa fortune. C'est cette règle de la progression des taux qui donne au système de la personnalité son caractère le plus accusé d'individualisation. En faisant entrer en ligne de compte l'importance numérique des ressources possédées, comme facteur susceptible de faire varier la capacité de payer, on assouplit singulièrement l'im-

pôt, on l'amène à adhérer au sujet lui-même, à s'adapter à toutes les fluctuations de son existence économique.

Fondement rationnel de la progression. — Le raisonnement conduit tout naturellement à cette solution. La personnalité dit : « Il faut réaliser l'égalité dans l'impôt et pour cela il faut faire payer à chacun ce qu'il peut et doit payer, étant donnée la capacité de prestation qui résulte de ses moyens économiques ». Quant à la voie à suivre pour déterminer cette capacité de payer, la plus exacte et par suite la meilleure n'est-elle pas celle qui trouve la mesure des forces individuelles dans cette quotité de revenu qui enlevée aux contribuables, impose à chacun d'eux un sacrifice égal à celui de son voisin ? Le seul impôt juste est donc celui qui réalise *l'égalité de sacrifice*.

Les impôts constituent en effet, pour le sujet économique, un sacrifice, puisqu'ils le privent d'une partie des moyens qui lui sont nécessaires pour satisfaire ses besoins. Or, précisément, ce sacrifice impliqué par la contribution aux charges de l'Etat, n'est pas en proportion des sommes exigées, mais en proportion de l'importance des ressources de chaque individu. Si la fraction qui lui est enlevée par l'impôt est destinée à satisfaire des besoins urgents, le sacrifice est beaucoup plus considérable que si cette fraction est employée aux jouissances du luxe et de la vanité. Ainsi, en frappant à un taux uniforme de 10 % deux personnes qui ont respectivement un revenu, l'une de 1.000 et l'autre de 100.000, on leur impose des sacrifices

absolument inégaux, car enlever au premier 100 francs sur 1.000, c'est l'obliger à priver sa famille et lui-même des choses nécessaires à l'existence; quand au second, l'impôt ramènera sans doute ses revenus de 100.000 francs à 90.000 francs, mais à ce degré de richesse, les dépenses dont il pourra se priver, à supposer qu'il ait à se priver de quelque chose, ne porteront que sur des objets somptueux, qui ne répondent à aucune espèce d'urgence. Il faut donc tenir compte que les besoins ne présentent pas tous le même degré de nécessité. D'une façon générale, il existe entre eux une espèce de hiérarchie, qui va des plus pressants aux plus futiles, et à chaque degré de laquelle correspond pour le revenu une valeur d'utilité décroissante. Si on veut tenir compte de cette hiérarchie des besoins au point de vue de la différence de capacité qu'elle entraîne, il faut adopter comme principe indispensable de taxation, la progression des taux.

Ce raisonnement peut encore s'exprimer sous une forme plus précise et plus démonstrative à l'aide de la théorie de l'utilité finale. On sait que d'après cette théorie, la valeur totale d'une chose est fixée par la valeur de sa portion qui en a le moins. Il en est de même pour le revenu. A supposer qu'on le découpe en un certain nombre de tranches dont chacune correspondrait à des dépenses de nécessité décroissante, la valeur entière de tout le revenu est déterminée par la valeur de la dernière tranche, c'est-à-dire de celle qui est destinée aux dépenses les plus superflues. Si donc l'impôt enlève cette dernière tranche, le sacrifice sera

très petit, puisque la totalité ne vaut pas plus que cette dernière tranche. La charge de l'impôt pèse donc d'autant moins que le revenu est plus grand. Il s'ensuit que pour égaliser les sacrifices, il est nécessaire de faire payer à celui qui possède de gros revenus une quote-part plus forte qu'à celui qui n'a que de faibles ressources. C'est le rôle de la progression dans l'impôt.

§ 5. — DÉCLARATION DE REVENU PAR LE CONTRIBUABLE

Le but du système de la personnalité, nous le savons, c'est de déterminer et de frapper la véritable capacité contributive des sujets de l'impôt. Son principal effort porte donc sur le choix et l'organisation des procédés les plus aptes à faire connaître les facultés individuelles telles qu'elles existent, ou du moins à fournir sur elles des indications se rapprochant le plus possible d'une précision parfaite. Cette détermination de l'assiette est, il faut le reconnaître, le gros souci de tout système d'imposition quel qu'il soit. Mais avec l'impôt personnel, les difficultés ne font qu'augmenter, car l'œuvre à réaliser se complique ici singulièrement quand on considère en combien de facteurs il est nécessaire de décomposer la personnalité, si l'on veut connaître la situation réelle du contribuable : recherche des dettes et obligations de toute nature, du minimum d'existence, des charges de famille, discrimination des revenus, calcul du montant total de la fortune ou du revenu, progressivité des tarifs.

Trois méthodes s'offrent au Trésor pour déterminer l'assiette de l'impôt : évaluation administrative, système indiciare, déclaration du contribuable. Quand on accepte le principe de la personnalité, une de ces méthodes convient surtout : la déclaration du contribuable. Il est aisé de se rendre compte, en effet, que, dès qu'on veut s'approcher de la vérité en matière de taxation, on se trouve en présence d'éléments qui ne peuvent être vraiment connus que par l'aveu du contribuable lui-même. Il est certains faits, comme l'existence de dettes chirographaires, la nécessité de subvenir à l'entretien de parents indigents, la possession de capitaux mobiliers, la composition des véritables charges d'une industrie, qui n'ont pour ainsi dire pas d'existence extérieure; ils font plutôt partie de la vie intime du contribuable; lui seul est à même de les indiquer au Fisc. Quand aux deux autres méthodes, elles sont manifestement impuissantes, les faits le prouvent abondamment, à dégager la véritable capacité de payer de chacun. S'agit-il du système indiciaire, les présomptions qui sont à sa base sont en règle générale tout à fait insuffisantes; s'agit-il de l'évaluation administrative directe, on se trouve alors le plus souvent en présence de données arbitraires qui n'ont de chances de devenir exactes que si on permet au contribuable mécontent de faire connaître par une déclaration la composition de sa fortune; ce qui équivaut, en définitive, à une espèce de déclaration par voie indirecte.

Il semble bien d'ailleurs que tout, dans la vie économique moderne des Etats, pousse à adopter le régime

de la déclaration : l'augmentation des revenus et de la fortune et particulièrement leur différenciation quantitative et qualitative, la mobilité extrême de la vie, la complexité et les progrès de la technique dans la production, enfin et surtout la souveraineté presque absolue du principe individualiste. Il y a là autant de faits qui multiplient considérablement les difficultés rencontrées par l'administration des finances dans le travail d'évaluation et qui l'amènent à conclure que, pour réaliser l'impôt personnel, il faut rejeter au second plan la recherche par les organes du Fisc seul des données relatives au sujet de l'impôt, pour recourir en première ligne à la déclaration obligatoire, sauf bien entendu à donner à l'administration les droits suffisants pour reviser et contrôler les déclarations.

La personnalité suppose donc essentiellement l'obligation directe de déclaration, c'est-à-dire l'obligation en vertu de laquelle toute personne qui par ses revenus et sa fortune tombe sous le coup de l'impôt, est tenue d'en déclarer la composition et le montant sans invitation préalable. Quant à la forme indirecte d'obligation, c'est-à-dire celle dans laquelle la déclaration n'est exigée que de ceux qui veulent formuler des réclamations ou bénéficier de dégrèvements, elle ne constitue qu'une méthode insuffisante, mais qui peut rendre de grands services à titre de mesure transitoire destinée à conduire doucement les contribuables au régime plus rigoureux de l'obligation directe.

§ 6. — LES VOIES DE RÉALISATION DE LA PERSONNALITÉ

Le droit fiscal positif et surtout l'histoire des institutions financières nous montrent que plusieurs voies peuvent être suivies pour introduire la considération de la personne dans le régime des impôts.

A. — La première conduit aux impôts purement personnels (1), tels que capitation, impôts par famille, par feu, puis à l'impôt par classes et parfois aussi à certaines formes d'impôt général sur la fortune. Dans cette voie, le Fisc s'attache aux données de fait qui apparaissent au premier coup d'œil, d'une façon très évidente, et à tous les traits caractéristiques qui sont faciles à dégager, pour en déduire la valeur de l'acquisition personnelle ou au moins la faculté d'acquiescer du sujet de l'impôt. La forme d'impôt la plus simple dans cet ordre d'idées, est aussi celle qui est apparue la première au début de l'histoire économique ; c'est la capitation ou impôt personnel pur et simple, tout à fait rudimentaire et injuste, qui ne tient aucun compte des facultés de l'individu ; sous ses diverses modalités elle frappe tantôt l'individu lui-même, tantôt la famille, le foyer, la maison, le ménage. On trouve aussi dans la première période de l'économie financière, des impôts généraux

(1) Se reporter à ce que nous avons dit à propos de la capitation et des autres impôts historiques, au chapitre II, pp. 34 et suiv.

sur la fortune et plus particulièrement des impôts fonciers fonctionnant à la fois comme impôt réel sur la terre et comme impôt personnel sur les facultés. Dans la suite le progrès s'accomplit par l'introduction dans ces impôts primitifs d'une échelle de graduation grossière. Les faits caractéristiques qui servent de base d'appréciation et de classement sont d'ordre purement économique et sont relatifs les uns à la profession, les autres au mode de possession, à la valeur et à l'étendue de cette possession. Enfin, on imagine l'impôt personnel par classes ou impôt dans lequel les distinctions deviennent plus précises et plus proches de la réalité grâce à la combinaison des caractéristiques économiques, sociales et politiques. On estime que suivant la classe sociale à laquelle ils appartiennent, les individus ont des facultés différentes. Au début, dans chaque classe il y eut un taux d'impôt uniforme, puis avec le temps et les progrès de la richesse, on a été amené aussi à différencier ces taux en s'aidant de certains signes extérieurs pour présumer la capacité de payer de chacun. Mais au fur et à mesure qu'on multipliait ainsi le nombre des degrés et des distinctions on se rapprochait du système d'*impôt personnel moderne sur les facultés globales*.

B. — C'est précisément cette forme d'impôt personnel, à laquelle on arrive lorsqu'on suit la deuxième voie de réalisation. Malgré les perfectionnements qu'on peut apporter aux procédés rudimentaires dont nous venons de parler, la différenciation quantitative et qualitative des revenus, le développement des besoins financiers

et l'augmentation corrélative des sommes à fournir par l'impôt, ainsi que l'accroissement des inégalités qui en résulte, enfin la reconnaissance plus complète et plus exacte des droits du contribuable et des devoirs du législateur rendent indispensable le remplacement de ces institutions primitives y compris l'impôt par classe dans sa forme la plus évoluée, par un *impôt direct nominatif personnel sur les facultés globales*. Cet impôt se présente dans les législations positives sous deux modalités : *impôt sur la fortune globale*, *impôt sur le revenu global*. Pour l'organisation de l'un et de l'autre, deux méthodes fort différentes sont possible :

1° Dans la première qui est aussi la plus simple, la plus directe, le revenu et la fortune du contribuable sont évalués globalement soit par l'administration fiscale, à l'aide de certaines données caractéristiques apparentes, soit par des commissions de contribuables, soit surtout par le contribuable lui-même, obligé par la loi à estimer et à déclarer son revenu ou sa fortune sous le contrôle de l'administration fiscale ou des commissions.

2° Dans la deuxième, on forme le revenu global ou la fortune totale d'un chacun par addition des différentes sources de revenu ou des diverses catégories de biens qu'il possède, déterminées elles-mêmes, soit par la voie de l'évaluation administrative directe, soit par la voie de la déclaration du contribuable. *Impôt général sur le revenu*, *impôt général sur la fortune*, tels sont donc les organes fiscaux par lesquels se réalise dans les Etats modernes la conception de la personnalité,

C. — Nous ne voulons pas clore ce rapide exposé sans faire remarquer que dans beaucoup d'Etats on s'efforce d'introduire la personnalité dans l'impôt réel lui-même. Tout en conservant les traits essentiels de l'imposition réelle, on admet dans la mesure du possible certaines considérations relatives à la personne. Exemple : déduction des dettes hypothécaires dans l'impôt foncier. Il n'est pas rare non plus de voir la loi fiscale tenir compte des charges de famille, des dettes chirographaires et même imposer l'obligation de déclaration dans certains impôts réels, comme les impôts sur les revenus professionnels et sur les revenus des valeurs mobilières, l'impôt sur la fortune mobilière. Cependant, on ne peut pas dire qu'il y ait là organisation d'un véritable impôt personnel global, la personnalité n'étant introduite qu'à titre de correctif à l'intérieur de certains impôts trop rigoureusement réels.

Importance actuelle de l'imposition personnelle. — Quelque opinion qu'on puisse professer à l'égard de l'impôt personnel, il est impossible de ne pas constater qu'il existe, dans les législations positives modernes, un courant très fort dans le sens de la personnalité, manifesté soit par l'organisation d'impôts personnels proprement dits sur le revenu global ou sur la fortune globale, soit par l'introduction d'éléments partiels de la personnalité à l'intérieur des impôts réels eux-mêmes. C'est ainsi que l'Angleterre fait une large place aux impôts personnels, avec l'*income-tax* dont le législateur accentue le caractère personnel; de même, la Prusse avec l'*Einkommensteuer* et l'*Ergänzungss-*

teuer (1). Aux Etats-Unis, le Congrès fédéral a voté en août 1909 la revision de la Constitution, en vue de permettre l'introduction d'un impôt personnel sur le revenu global. En France, des lois récentes ont corrigé certains impôts réels (déductions dans la contribution mobilière, dégrèvements dans l'impôt foncier, déduction du passif pour le calcul de l'impôt sur les successions). Enfin, la Chambre des Députés a voté, en mars 1909, un impôt personnel, l'impôt *complémentaire* sur le revenu.

Cependant, si on consulte l'histoire, on voit que ce n'est que vers la fin du XIX^e siècle que ce mouvement général en faveur de la forme personnelle de l'imposition a pris toute son ampleur. Jusqu'à cette époque, la réalité était demeurée la véritable idée directrice de la politique fiscale. Cette évolution, il faut le reconnaître, est peut-être moins l'effet d'une lumière plus vive jetée sur ces questions par le développement de la science financière, que la conséquence forcée d'un état de chose meilleur et de conditions économiques plus avantageuses.

L'imposition réelle, étant donnés sa nature et ses caractères, correspond aux conditions moyennes. Ses procédés d'étalonnement, de taxation par catégories, par classes de revenu ou de fortune, ses méthodes de généralisation sont incompatibles avec des situations indi-

(1) Voir *infra*, les développements spéciaux que nous avons consacrés à l'étude des législations positives,

viduelles très différenciées. Mais lorsque les conditions économiques sont relativement simples, en raison du caractère assez uniforme que présentent dans l'exploitation économique, la technique, le rendement, l'habileté professionnelle, les rapports individuels, les débouchés, la réalité nous apparaît beaucoup moins éloignée de la justice fiscale, et comme s'adaptant d'autant mieux à cette situation que l'uniformité est aussi la caractéristique du régime juridique organisé par les lois alors en vigueur. D'une façon générale, on peut dire que l'impôt réel est l'impôt des pays pauvres, car il permet de saisir le revenu à sa source, en dehors de toute exception quelle qu'elle soit ou de toute atténuation relative à la personne; c'est donc la forme d'impôt qui convenait aux conditions anciennes et qui convient aux pays encore peu développés économiquement.

Mais l'évolution économique a modifié profondément la face des choses. Le triomphe du principe de la libre concurrence, l'organisation individualiste à outrance des unités économiques, ont entraîné partout la complexité des conditions de la vie et surtout cette différenciation étonnante qui est la marque très significative des temps modernes, qu'il s'agisse de technique, d'habileté professionnelle, de rendement ou de débouchés. L'individu, aiguillonné par la concurrence, est devenu le facteur principal de la production des revenus, par l'influence prédominante qu'il exerce sur leur nature et sur leur montant. A ce nouvel état de chose, il faut une organisation fiscale correspondante. L'imposition objective incapable de plier ses rigides moyen-

nes aux multiples formes de la richesse et à l'infinie diversité des situations individuelles, fait place graduellement à l'imposition subjective. L'impôt personnel, libéré de son caractère primitif, est donc l'impôt qui apparaît lorsque l'état florissant de la richesse assure la sécurité et la facilité du recouvrement. Comme il s'efforce de frapper chacun suivant ses facultés, il s'adapte tout particulièrement aux formes que l'économie privée revêt sous la poussée irrésistible du principe juridique de la libre concurrence et de toutes les forces individualistes. C'est dans cet ensemble de faits économiques que réside la véritable cause du grand courant législatif qui entraîne tous les Etats vers l'imposition personnelle.

§ 7. — APPRÉCIATION DU SYSTÈME DE LA PERSONNALITÉ

Avantages. — 1° Si nous cherchons maintenant à porter un jugement sur le système des impôts personnels, nous ne pouvons nous empêcher tout d'abord de remarquer qu'une pareille conception doit renfermer nécessairement plus de bien que de mal. Son grand avantage est indiqué par le but même qu'elle s'efforce d'atteindre, l'imposition des facultés réelles. Dire d'un système d'impôt qu'il tient vraiment compte par ses procédés de taxation de celui des facteurs qui, étant données les conditions de la vie économique moderne, influe le plus sur la production du revenu, à savoir la personne même du sujet de l'impôt, n'est-ce pas

lui décerner le plus grand des éloges et constater sa supériorité, puisqu'il n'y a pas d'autre moyen pour réaliser la véritable justice fiscale, telle qu'elle est conçue par l'esprit moderne. Nous avons déjà dit que c'est précisément en faisant abstraction de cette personne, élément essentiel de la production des revenus, que l'impôt réel viole ouvertement la règle de l'uniformité. Tout cela devient beaucoup plus évident si on prend un exemple concret. L'impôt foncier, qui est généralement l'impôt réel le plus caractérisé, frappe le revenu des immeubles possédés par le propriétaire du sol. Cela veut dire qu'il frappe le propriétaire sans tenir autrement compte de sa personne, que comme sujet désigné pour acquitter la contribution. Le propriétaire peut être riche ou pauvre, avoir des dettes ou être libre de toute charge, être célibataire ou père de six enfants, c'est toujours de la même façon qu'il est taxé, et cela parce que l'impôt réel considère isolément chaque source de revenu, chaque catégorie de bien.

Les impôts personnels suivent une règle toute différente. Impôts généraux, portant sur le total des revenus ou des biens, la connaissance qu'ils ont de tous les éléments qui composent le patrimoine individuel, leur procure les moyens de déterminer la véritable situation économique du contribuable et d'en tenir compte dans la taxation.

2° Des autres avantages de la personnalité nous ne dirons que peu de choses, car ils sont tous implicitement contenus dans le précédent. Avec l'impôt personnel, pas d'amortissement, pas de charge réelle abou-

tissant à un cadeau ou à une confiscation en cas de modification des taux. Le contribuable, atteint dans sa puissance économique véritable et totale, non dans ses sources de revenu et dans ses catégories de biens considérées isolément, ne peut plus garder l'espoir de rejeter sur d'autres le fardeau que l'impôt fait peser spécialement sur ses épaules; l'obligation d'impôt reste désormais, comme l'obligation du service militaire, attachée indissolublement à la personne.

3° Enfin puisque l'impôt personnel assure à tous la justice et réalise avec une quasi-perfection la règle de l'uniformité, rien ne peut plus retenir le gouvernement, quand, en face des circonstances, il est contraint de modifier le taux d'imposition, de l'augmenter ou de le diminuer; la crainte d'aggraver, par une pareille opération, les inégalités préexistantes s'évanouit avec ces inégalités elles-mêmes. L'impôt personnel apparaît ainsi pourvu de toutes ces qualités de souplesse et d'élasticité qui manquent précisément à l'impôt réel. Il semble donc impossible, pour quiconque connaît les éléments constitutifs de la personnalité, tels que nous les avons définis : calcul du revenu net et discrimination des matières imposables en vue de réduire les revenus ou la fortune à leur véritable valeur, progressivité des tarifs en vue d'assurer à chacun l'égalité de sacrifice, déclaration obligatoire contrôlée en vue de fournir au Fisc une connaissance exacte de l'assiette, de pouvoir de bonne foi mettre en doute l'efficacité du système qui les réalise et par rapport à la taxation de la véritable capacité contributive de chaque

sujet d'impôt et par rapport à la couverture des besoins d'argent énormes et imprévus qui menacent constamment les budgets de notre époque.

Inconvénients de l'impôt personnel. — Les avantages des impôts personnels sont certains. Mais ils n'ont pas malheureusement que des avantages, et leurs défauts sont d'autant plus graves qu'ils faussent parfois les apparences et semblent compromettre cette part importante de justice et d'égalité assurée cependant à tous, d'une façon incontestable par l'adoption du mode personnel de taxation. Sans doute, l'impôt personnel est théoriquement l'impôt idéal : c'est l'impôt individualisé, se mesurant exactement aux facultés vraies du contribuable, et à ce titre il est juste de dire qu'il est l'expression la plus perfectionnée de la justice fiscale, telle que nous la concevons au ^{xx} siècle. Néanmoins, cet instrument, si parfait soit-il, est exposé à un fonctionnement médiocre. La nature même des moyens de réalisation qu'exige son principe est appelée fatalement à vicier son application.

1° Tout d'abord nous avons dit que les impôts personnels ne peuvent avoir logiquement pour base de leur assiette que les déclarations du contribuable. Mais ce serait être bien naïf que de s'en remettre complètement à la parole des individus. Adopter un pareil système ne serait-ce pas assurer simplement une prime à la mauvaise foi, et créer en réalité un impôt sur la conscience et sur l'honnêteté ? Il y a là évidemment un grave écueil pour la personnalité, et il est à craindre que, dans tous les pays du monde, même dans ceux

où la civilisation a élevé très haut la conscience et la morale, des contribuables ne cherchent toujours à soustraire au Fisc le plus qu'ils pourront de leurs ressources. Que devient donc l'uniformité dans un système où la plupart des contribuables honnêtes acquittent non pas le montant d'impôt qui leur revient de droit, en raison de leur véritable capacité de payer, mais la somme qu'ils estiment eux-mêmes être leur juste part, et où les contribuables malhonnêtes et sans scrupules ne connaissent aucune mesure ?

Il faut se garder pourtant de conclure, de ce fait, à la complète impuissance du système de la personnalité. Certes, le danger est grave, mais on peut cependant l'écarter en grande partie, en donnant d'une part à l'administration de larges pouvoirs de contrôle et le droit de s'immiscer dans les affaires privées, du moins suivant des règles soigneusement déterminées d'avance et sous certaines réserves indispensables; en édictant, d'autre part, des peines sévères et en organisant une méthode impitoyable de répression des fraudes. La pratique prouve que ce remède est efficace, et que là où sont appliqués un contrôle rigoureux et des peines exemplaires, le régime de la déclaration produit les meilleurs résultats, permettant d'atteindre sincèrement toutes les facultés du contribuable et de les atteindre à leur véritable valeur. Par contre, là où, pour une raison ou pour une autre, le contrôle est faible ou inexistant, les fausses déclarations se multiplient, ouvrant partout des fissures par où s'écoule le meilleur de la matière imposable.

2° Il est aisé de se rendre compte, à première vue, de la cause générale d'où procèdent les plus graves des vices du système personnel d'imposition. L'administration fiscale, en effet, pour pouvoir faire état de la situation de chaque individu, se voit dans la nécessité de connaître avec précision toutes les données de fait relatives à sa fortune : œuvre pleine de difficultés qu'aggravent encore la complexité des institutions économiques contemporaines. On conçoit par suite combien sont grands les risques d'évaluation arbitraire quand l'organisation fiscale est insuffisante et partielle. Si, à la faveur de la faiblesse des organes du Fisc, les partis politiques peuvent conduire à leur gré l'évaluation de la fortune globale, l'impôt personnel n'est plus un impôt, mais un instrument d'intolérable oppression, une arme de combat. Ce danger augmente avec le développement, dans les nations modernes, de ces puissances démocratiques qui vivent dans un état perpétuel d'agitation et de passion politique. C'est une raison de plus de chercher soigneusement à rendre impossibles, dans l'organisation des impôts personnels, les procédés de taxation arbitraire.

Toutes ces considérations nous obligent à reconnaître que si le contrôle est un remède efficace contre la fraude et la mauvaise foi des contribuables, il est aussi un remède dangereux. Et d'abord, il entraîne une organisation nécessairement compliquée; ensuite il a recours fatalement à des procédés vexatoires. On se trouve en présence de deux prétentions opposées, celle du contribuable et celle de l'administration. Comment donc

les départager, sinon par une recherche minutieuse, le plus souvent indiscreète, de la part de l'administration qui, notamment, doit pouvoir imposer aux contribuables la production de leurs livres, de leurs papiers, de leurs cahiers de comptabilité. De là à prétendre que le système de la personnalité est le système de l'inquisition fiscale, il n'y a qu'un pas. Etant donnée, dit-on, que la déclaration est un élément essentiel de l'imposition subjective et que l'inquisition est le complément non moins essentiel de cette déclaration, l'impôt personnel tend inévitablement à compromettre l'indépendance des individus, à dévoiler le secret de la prospérité ou de la précarité de leurs affaires; il risque surtout de porter un coup funeste à l'industrie nationale, et corrélativement au Trésor en provoquant l'exode des capitaux. Sans contester entièrement la valeur de ces griefs, il importe cependant de remarquer que l'exode des capitaux n'est pas une ressource également utilisable pour tous les individus. Les petites fortunes n'ont aucun intérêt à s'expatrier, car c'est risquer beaucoup pour gagner très peu. Quant aux grandes fortunes, l'entente entre les Etats peut constituer une barrière très efficace à leur fuite, en rendant inutiles et très dangereux les déplacements frauduleux de capitaux.

3° Nous avons vu que la personnalité dans l'impôt renferme, comme élément constitutif, la progression des taux. On ne peut douter qu'il ne s'agisse là d'un facteur dont le maniement ne laisse pas que d'être très dangereux entre les mains des gouvernements à ten-

dances démocratiques. La menace évidente que l'impôt personnel, par le caractère progressif de ses tarifs, fait peser sur la sécurité économique de certaines classes de citoyens et sur la liberté de tous, fait craindre la transformation d'un organe de justice et d'uniformité fiscale, en instrument de pression politique et de confiscation. Comment, en effet, établir la formule exacte de la progression que doit suivre l'impôt ? Comment déterminer les intervalles qui doivent séparer chacun des degrés de l'échelle adoptée ? Sans doute, on dit : « Il faut réaliser l'égalité de sacrifice », mais ce n'est qu'un principe théorique, qui ne peut fournir à la pratique fiscale qu'un point de direction, une indication très générale sur la route à suivre dans le travail de taxation. Ce qu'il faudrait surtout, c'est une mesure mathématique (1) de cette progression ; ce sont des limites certaines et précises qui fussent capables d'exclure ou du moins de contenir l'arbitraire. Or, la théorie du sacrifice égal est impuissante à les déterminer.

(1) On a pourtant essayé d'établir mathématiquement des échelles de progression. Un certain nombre d'auteurs hollandais ont, en effet, dressé des tableaux qui tendraient à démontrer qu'il est possible de déduire de la théorie de l'égalité du sacrifice une échelle d'imposition mathématiquement exacte. Mais leur raisonnement, pour si ingénieux qu'il soit, part malheureusement de données tout à fait arbitraires qui enlèvent aux chiffres fournis toute valeur décisive. Voir sur cette question le livre de M. Seligman : *L'impôt progressif en théorie et en pratique*, p. 217 à 225.

Mais, tout en reconnaissant l'existence de cette cause inéluctable d'arbitraire, il ne faut pourtant pas s'exagérer la grandeur du péril et affirmer que l'impôt personnel doit nécessairement porter atteinte à la propriété individuelle. Sans doute les pouvoirs démocratiques sont enclins, de par leur nature, à recourir aux mesures démagogiques; pourtant il est peu probable qu'ils aient jamais l'idée de détourner l'impôt de sa destination normale pour en faire l'instrument d'un bouleversement social. Le jour où se rencontrera dans un Etat une majorité législative pour ordonner la confiscation des grosses fortunes, on a des raisons de croire que cette majorité saura imaginer des moyens plus directs et moins lents que cette expropriation déguisée sous la forme d'un impôt. A supposer même que la majorité des électeurs dans un pays estimât opportun de recourir à l'impôt pour supprimer progressivement la propriété, peut-on raisonnablement penser, qu'il puisse suffire pour écarter le danger, de convaincre par avance les états, que l'impôt n'est point fait pour une telle besogne ? N'est-il pas au contraire plus logique de craindre que, faute d'autres moyens, elle ne prête l'oreille aux suggestions de la violence et de la brutalité ? Si jamais la réforme sociale devenait inévitable, ne vaudrait-il pas mieux souhaiter qu'elle puisse s'effectuer par la voie de l'impôt, car lui seul permettrait d'opérer lentement, par gradations successives, et partant avec le moins de troubles et de luttes, la transformation fondamentale de la société économique.

Si on peut penser que la progression n'est pas une

menace sérieuse pour l'ordre social actuel, il n'en reste pas moins qu'elle fournit dans les pays de suffrage universel où le pouvoir appartient au plus grand nombre, un moyen dangereux d'oppression fiscale des classes riches par les classes pauvres. Ce n'est pourtant pas une raison suffisante pour priver la collectivité d'un instrument incontestable de justice et d'égalité. Puisqu'on reconnaît à l'Etat le droit et le devoir de limiter et d'adoucir les iniquités sociales, pourquoi donc lui fermer la route qui peut le conduire le plus près du but ?

CHAPITRE IV

Combinaison des deux principes d'imposition dans les systèmes financiers modernes

§ 1. — NÉCESSITÉ DE LA COMBINAISON DES DEUX PRINCIPES D'IMPOSITION

Au cours des développements antérieurs, nous avons constaté que chacun de ces deux principes d'imposition correspondait à un état donné des conditions économiques et des idées. Pourtant, il ne faudrait pas s'imaginer qu'ils soient exclusifs l'un de l'autre. Leur pratique simultanée dans les législations positives est précisément la caractéristique de la politique financière moderne. Il semble d'ailleurs, aussi bien au point de vue logique qu'au point de vue des résultats de fait, que leur combinaison soit la meilleure solution à donner aux problèmes si complexes de la Science financière, car elle seule permet de concilier dans la mesure du possible les aspirations de justice fiscale et les énormes

besoins d'argent qui pèsent sur les budgets de la période contemporaine. De toutes façons, il serait tout à fait inutile de contester l'opportunité de cette combinaison, car la nécessité reste et restera longtemps sa principale justification.

Il est nécessaire, en effet, de combiner les deux formes d'imposition, imposition subjective et imposition objective, pour beaucoup de raisons dont les unes se rapportent aux défauts inhérents aux méthodes de taxation, les autres à certaines conditions spéciales de la vie économique moderne.

Raisons qui tiennent aux défauts des méthodes de taxation.

A. — Et d'abord, l'imposition suivant un seul de ces principes pourrait paraître suffisante, si chaque Etat formait une économie publique complètement fermée, dont les membres n'auraient à l'étranger, ni propriétés, ni sources de revenu, et où l'étranger lui-même n'acquerrait aucun produit et ne posséderait aucun bien. Est-il besoin de faire remarquer toute l'inanité d'une hypothèse qui fait si bon marché de tout le mouvement international des capitaux et des personnes et qui supprime si délibérément toutes les relations économiques mondiales. Il faut donc un système d'impôt susceptible de s'adapter à l'extraordinaire mobilité des individus et des capitaux, et notamment un système qui comprenne dans ses éléments des impôts attachés plus spécialement à la personne qui recueille les revenus et fait les dépenses, et des impôts adhérents aux objets eux-mêmes, aux différentes sources de revenu

et d'une manière générale à tout ce qui forme la richesse. C'est à cette condition seulement qu'on peut espérer pouvoir réaliser la règle de la généralité de l'imposition. Sans doute, une application parfaite de cette règle est-elle impossible; encore faut-il suivre la voie qui permet de s'en rapprocher le plus.

B. — La réalité et la personnalité présentent chacune, comme nous le savons, entre autres inconvénients, celui de laisser passer entre les mailles de leur filet, si serrées soient-elles, certaines sources de revenu ou certains biens. D'autre part, la personnalité exige, pour fonctionner normalement, des rouages délicats et précis; elle suppose une comptabilité exacte et minutieuse, tenue pour chaque sujet et une organisation systématique du contrôle administratif, toutes conditions qui ne se trouvent jamais qu'imparfaitement remplies. Ces défauts, que nul expédient administratif ne peut éluder, rendent nécessaire l'emploi simultané et coordonné des deux formes d'imposition. On peut espérer, à cette condition seulement, obtenir une correction et une compensation réciproque des faiblesses inhérentes à chacune d'elles, dans une certaine mesure, tout au moins.

C. — La réalité ne se prête pas, en raison du caractère objectif de ses procédés de taxation, au respect de la règle de l'uniformité. Si l'impôt uniforme est, en effet, celui qui réalise l'égalité de sacrifice, la réalité ne peut pas espérer atteindre un pareil but, puisqu'elle ignore de par sa nature même la personnalité du contribuable. Il est donc évident que pour introduire la justice dans un système fiscal, il faut y faire une

place importante à la forme personnelle d'imposition, puisqu'elle renferme en elle-même, par ses éléments constitutifs, les moyens susceptibles d'appliquer pratiquement la formule moderne de l'uniformité de l'impôt.

D. — Il faut remarquer qu'au point de vue de l'organisation logique de la personnalité, il est indispensable, si on veut mettre en pratique tous les éléments qui la composent, d'avoir recours aux impôts réels. Un impôt général sur les facultés globales, étant donnée son essence, ne peut pas opérer facilement la discrimination entre les différentes sources de revenus (revenus du travail, revenus du capital, revenus mixtes). Cette discrimination serait possible sans doute, avec un impôt purement personnel sur le revenu global, si l'on pouvait établir seulement deux classes bien séparées de contribuables, dont l'une tirerait ses ressources du travail, et l'autre du capital. Mais il existe entre ces deux classes extrêmes, une classe intermédiaire, très nombreuse, qui trouve ses revenus dans l'union du travail et du capital. Au contraire, rien n'est plus facile d'opérer la discrimination, si on suppose la préexistence d'impôts objectifs sur les différentes sources de revenu; la différenciation des classes sociales s'opère alors d'elle-même et le travail administratif se trouve réduit à quelques opérations de calcul très simples.

E. — Enfin et surtout dans tout système d'impôt il faut qu'on puisse trouver des éléments capables de fournir à coup sûr et très rapidement, les ressources que peuvent nécessiter des événements imprévus. A ce

point de vue la réalité, fonctionnant à la façon d'une charge réelle, qui adhère aux sources mêmes du revenu, manque complètement de souplesse et d'élasticité, puisque la crainte des confiscations injustes, ou des cadeaux inutiles empêchent les gouvernements de pouvoir modifier les taux suivant leurs besoins. Ici encore l'imposition personnelle doit corriger et compléter utilement l'imposition réelle. Le gouvernement, pressé par des besoins nouveaux et subits peut, à son gré, faire varier le taux de l'impôt personnel, l'augmenter quand les difficultés fiscales l'exigent, le diminuer quand ces difficultés ont disparu, et cela sans qu'il y ait à craindre que l'accroissement correspondant du rendement de l'impôt ou sa réduction soit une source de nouvelles injustices ou une cause d'aggravation pour les injustices préexistantes.

Il faut compter aussi pour beaucoup le fait remarquable que les impôts objectifs sur le produit, en raison de leur mode d'assiette qui leur permet de puiser aux sources mêmes du revenu, fournissent une ressource absolument sûre et d'une régularité très précieuse pour la couverture des dépenses publiques. Les impôts personnels, au contraire, impôt sur le revenu global, impôt sur la fortune générale, donnent lieu à des difficultés incontestables au point de vue de la perception et du rendement. S'ils sont élastiques, il est néanmoins difficile par leur intermédiaire de couvrir régulièrement une forte quotité des dépenses publiques, car la charge qui, du fait d'un taux constamment très élevé de ces impôts, pèserait sur les épaules du contri-

buable, lui serait extrêmement sensible, et à la longue forcément odieuse et insupportable. Le Fisc peut bien demander des sommes considérable aux impôts directs, mais pour cela il faut qu'il tienne soigneusement compte de la psychologie des sujets économiques. Il est évident qu'un montant total d'impôt numériquement considérable, mais émietté entre de multiples formes de taxation paraît beaucoup moins lourd à supporter que ce même montant déterminé une fois pour toutes, par une unique opération du Fisc. Le contribuable paye plus volontiers de gros impôts par petites sommes, car il s'aperçoit beaucoup moins du total. N'est-ce pas d'ailleurs, ce caractère très marqué d'hypocrite modération, qui a fait accepter si facilement le système de la réalité, malgré la gravité extrême de ses défauts ? Quant à l'impôt personnel, plus le taux est élevé, plus la charge est apparente et sensible ; toute l'étendue de son devoir social apparaît ainsi sans dissimulation aucune, aux yeux du contribuable ; il est à même d'en sentir tout le poids, d'en apprécier toute la rigueur. Là est certainement une des causes les plus importantes de la répugnance presque instinctive dont font preuve à l'égard des impôts personnels, un grand nombre de contribuables.

Raisons qui tiennent aux conditions spéciales de la vie économique et sociale moderne. — A. — Enfin à supposer même que toutes ces raisons fussent insuffisantes, il en est une autre, qui indépendamment de toute idée de justice, de toute considération plus ou moins théorique, rend absolument indispensable

la combinaison des deux systèmes d'imposition, je veux parler des besoins financiers modernes. Il est inutile de faire remarquer combien énormes sont déjà les dépenses des Etats ; pourtant chaque année, elles s'accroissent encore, particulièrement celles qui concernent le service des intérêts de la dette publique, et celles qui sont relatives à l'œuvre grandiose, mais ruineuse que les gouvernements poursuivent dans les immenses domaines de la civilisation, de l'amélioration des conditions de la vie pour les classes sociales inférieures et d'une façon générale, de la prospérité publique. Pour faire face à des besoins si variés et si considérables, la nécessité s'impose à tous les états de réunir dans leur système fiscal un certain nombre d'impôts de nature différente, susceptibles par leur superposition coordonnée d'assurer le service régulier des dépenses tout en restant conformes aux règles supérieures de l'imposition. Une fois de plus on arrive ainsi à la nécessité de combiner les deux principes d'imposition, réalité et personnalité.

B. -- Il ne faut pas non plus oublier que le milieu social et politique est singulièrement favorable au développement de la personnalité. Nul n'ignore l'existence dans la société de notre époque, de cette irritante division des citoyens en classes sociales, opposées entre elles par leurs intérêts et leurs tendances. L'âpre lutte qui les met aux prises a sa répercussion forcée dans les institutions fiscales. Tant que les classes possédantes ont eu le pouvoir elles se sont efforcées de consolider leur situation et même de développer leurs privilèges ; la réa-

lité dans l'impôt fut une de leurs armes. Mais depuis que le suffrage universel en assurant le triomphe du plus grand nombre a donné la puissance gouvernementale aux classes pauvres, à leur tour elles cherchent à utiliser à leur profit les forces du pouvoir et l'impôt personnel est l'instrument naturel de leur politique, puisqu'il permet de frapper la richesse et d'exonérer la pauvreté.

Etant données les circonstances et la tournure des événements, rien n'autorise à prévoir la fin prochaine de ces luttes sociales et surtout le recul de la puissance démocratique. Il est donc probable que l'impôt personnel sera de plus en plus l'impôt de l'avenir.

Organisation d'un système rationnel d'impôts suivant la combinaison de la réalité et de la personnalité. —

Le problème qui se pose dès lors, problème difficile à résoudre s'il en est, c'est de constituer à l'aide de la réalité et de la personnalité un système rationnel, théoriquement juste et pratiquement utilisable. On peut douter qu'il soit jamais parfaitement résolu ; pour nous nous ne croyons pas qu'il puisse l'être d'une façon absolue. En tous cas, c'est une tâche que nous laissons volontiers à d'autres. Nous nous contenterons de faire remarquer que contrairement à une opinion très répandue, la partie du système de la réalité qui se présente sous la forme des impôts de consommation, doit rester un élément absolument indispensable des finances modernes, car les énormes recettes qu'ils produisent sans peine, sont un appoint infiniment précieux et nécessaire à l'équilibre des budgets actuels. Ils présentent, il est vrai, de graves défauts et notamment celui de frapper

les petits revenus suivant une progression renversée. Mais ce fâcheux état de chose comporte certains remèdes dont l'efficacité, sans être complète, est cependant suffisante pour procurer d'appréciables adoucissements à la rigueur des faits. C'est ainsi qu'on peut exclure de l'imposition indirecte les objets utilisés par la grande masse de la population pour satisfaire ses besoins de première nécessité tels que le pain, le sel, la viande, etc., et ne frapper que les articles de grande consommation de luxe, notamment les excitants : tabac, thé, cacao, alcool. En outre, les impôts de consommation peuvent être autant qu'il est possible, organisés en considération de tous les autres impôts, de manière qu'ils fassent eux-même partie intégrante du système adopté et qu'ils contribuent à réaliser dans leur sphère propre, le but général de justice poursuivi par le législateur.

Quant aux impôts objectifs sur les sources de revenu, ils sont eux aussi susceptibles de perfectibilité. On peut atténuer les plus graves de leurs défauts, d'abord par des spécialisations intelligentes et multipliées autant qu'il est possible pratiquement, ensuite par l'introduction à l'intérieur de ceux de ces impôts qui le permettent, de certaines déductions, relatives à la situation personnelle du contribuable, enfin et surtout par l'adoption d'un taux modéré.

Toutes les considérations précédentes, théoriques ou pratiques, nous donnent à penser que les impôts personnels se prêtent plutôt au rôle d'*impôts complémentaires*, destinés à former à côté d'autres impôts couvrant la

plus grande partie des besoins financiers, l'élément mobile de tout le système, grâce à la souplesse et à l'élasticité qui sont assurés à leurs taux par la nature spéciale de leur conception et à introduire dans l'ensemble un facteur de justice, qui fasse contrepoids aux inégalités inévitables des impôts réels.

Ce sont là autant de règles qu'il convient de suivre, semble-t-il si l'on veut réaliser dans un système d'impôts une combinaison harmonieuse et rationnelle de la réalité et de la personnalité.

§ 2. — LA PERSONNALITÉ ET LA RÉALITÉ DANS L'IMPOSITION COMMUNALE

Une fois déterminé le rôle très général que doit jouer, étant donnée sa nature spéciale, chacun de ces principes d'imposition dans les finances des Etats, la question qui se pose est celle de savoir si les mêmes règles sont applicables aux finances locales et particulièrement aux finances de la commune. Il y a de sérieuses raisons de penser qu'ici encore la réalité et la personnalité doivent se combiner, mais suivant une formule différente. Pour élucider le problème il faut comparer la vie économique dans l'Etat et la vie économique dans la commune.

1° La remarque qui s'impose en premier lieu, c'est que les situations individuelles sont en général moins différentes, dans la commune que dans l'Etat en raison du nombre relativement restreint d'individus qui composent ce groupement. Cette observation est d'autant plus

exacte que le groupement est plus faible ; quant aux grandes villes les choses restent très semblables à ce qu'elles sont dans l'Etat.

2° En second lieu, les situations individuelles sont plus faciles à déterminer ; elles sont mieux connues et partant le cadastre et toutes les opérations administratives touchant à l'impôt, peuvent être beaucoup plus exacts. Pour toutes ces raisons l'imposition communale suivant le principe de la réalité présente moins de risques d'inégalité que l'imposition réelle dans l'Etat.

3° — De plus, la commune a un caractère utilitaire prédominant. C'est un groupement de familles ayant un but essentiellement économique et dont la formation elle-même a presque toujours été le résultat de circonstances économiques. Les dépenses de la commune profitent par suite très inégalement à ceux qui possèdent et à ceux qui ne possèdent pas ; elles avantagent surtout les propriétaires des immeubles et les possesseurs d'industries dans les endroits où se font ces dépenses. Il est tout naturel que l'on songe à les faire payer par ceux qui en bénéficient et c'est pour cela que l'emploi des impôts réels est tout indiqué dans les communes. L'impôt réel se rapproche, en effet, par sa nature de la taxe, du prix payé en échange d'un service rendu. C'est certainement dans une association limitée, comme l'est la commune, que l'on peut concevoir avec le plus de vraisemblance une forme d'impôt qui soit basée sur l'équivalence des services rendus par la collectivité et du prix payé par le contribuable membre de cette collectivité. Il faut donc que les impôts réels figurent en bonne place

dans les finances locales, puisque ce sont eux surtout qui permettent de faire contribuer les propriétaires des biens immobiliers et notamment ceux qui n'habitent pas dans le lieu où se trouve leur fortune, à des dépenses qui sont faites en grande partie à leur profit.

L'Etat au contraire a un caractère surtout politique ; c'est sur le territoire national tout entier que son action s'exerce et que ses effets se produisent. Il est donc juste que tout le monde contribue à acquitter également des dépenses dont chacun profite indépendamment de la situation de ses biens ou de son domicile. Les finances de l'Etat reposent avec raison sur les impôts indirects d'une part et sur de grands impôts directs personnels d'autre part. C'est surtout par ce côté que la tendance de l'Etat doit s'opposer à la tendance de la commune.

1° Cette opinion se comprend d'autant mieux que l'imposition personnelle dans la commune présente des inconvénients spéciaux. Beaucoup de personnes ont leurs intérêts dispersés dans un certain nombre de communes différentes. Les frapper suivant leur situation économique générale, c'est les obliger à payer dans chaque commune des impôts calculés sur le revenu total qu'elles touchent, quels que soient les lieux où elles acquèrent ce revenu, alors qu'en bonne logique elles n'y devraient payer qu'en proportion des intérêts qu'elles ont dans chacune d'elles. De plus, l'imposition personnelle, nous l'avons vu, est d'une pratique difficile ; elle suppose des procédés d'investigation des moyens de contrôle très dangereux pour la liberté des citoyens. Si ce danger est déjà grand dans l'Etat ou pourtant le Fisc

est très éloigné du contribuable, il l'est bien davantage dans les petites collectivités où la connaissance très intime que chacun a des affaires de ses voisins, constitue une circonstance essentiellement favorable à une utilisation abusive de ces méthodes de contrôle, en vue de léser les intérêts, de satisfaire les rancunes ou de troubler les affaires. L'impôt réel basé sur les manifestations extérieures du revenu, sur des signes visibles, est donc de beaucoup préférable à ce point de vue.

Combinaison de la réalité et la personnalité dans les finances communales. — Si l'impôt réel est par excellence l'impôt de la commune, il ne doit cependant pas figurer seul dans son budget. Tout en lui donnant la place principale dans le système des impôts communaux, il semble nécessaire de le combiner avec l'impôt personnel. Il ne faut pas oublier, en effet, que c'est précisément entre les communes d'un même pays, que sont le plus étroitement enchevêtrées les relations de personne, de travail, de crédit, de capital et que s'établit le mieux la distinction entre la résidence des personnes d'une part et d'autre part le siège des sources de revenu qui leur appartiennent. L'imposition purement réelle ne se réaliserait qu'au siège des sources de revenu et l'imposition personnelle que dans la commune où résiderait le contribuable. Il en résulterait nécessairement des situations tout à fait anormales. Si l'on suppose deux communes, avec dans l'une de grandes propriétés foncières affermées, des exploitations industrielles sous forme de sociétés par actions, des maisons de rapport appartenant à des capitalistes et un certain nombre de

petites propriétés mises en valeur par leurs possesseurs et dans l'autre des villas et châteaux loués et habités précisément par les gros propriétaires, entrepreneurs, capitalistes en question, on voit immédiatement qu'une imposition exclusivement subjective dans la première commune, ferait retomber tout le fardeau des dépenses sur les petits propriétaires, tandis qu'une imposition purement objective dans la deuxième ne frapperait que les propriétaires des maisons louées. L'injustice est manifeste dans les deux hypothèses.

Il faut donc si on veut concilier tous les intérêts, imposer les personnes pour leurs revenus là où elles résident, et les revenus eux-mêmes là où se trouvent leurs sources, là où ils prennent naissance. Mais celà revient à constater la nécessité qu'il y a, à combiner les deux principes dans l'établissement d'un système communal d'impôts, puisque dans chaque commune se trouvent réunis, la plupart du temps et des individus qui y ont à la fois leur résidence et le siège de leurs affaires, et des individus qui n'y ont que leur résidence.

Dans la commune, comme dans l'Etat, la réalité et la personnalité ne sont donc pas, deux principes ennemis et irrémédiablement opposés ; bien au contraire, étant donnés les faits et les conditions de la vie économique, ils sont destinés à se corriger, à se compléter mutuellement. C'est de leur union que peut sortir véritablement, une organisation fiscale pratique capable de satisfaire la justice et d'alimenter les gros budgets de notre époque. Nous ne dirons rien de plus sur la question de l'emploi de l'impôt réel et de l'impôt personnel dans

les finances communales, car, il s'agit là d'une matière trop importante, et trop considérable pour qu'on puisse la traiter d'une manière accessoire ; elle mérite à tous les points de vue un examen approfondi et une étude spéciale.

DEUXIÈME PARTIE

Examen des Législations positives

§ 1. — GÉNÉRALITÉS

Nous nous sommes efforcés dans la première partie consacrée à l'étude théorique de la réalité et de la personnalité, de dégager les traits qui forment le caractère original de chacune de ces deux formes d'imposition. Mais les formules très abstraites dans lesquelles nous avons essayé de renfermer d'une façon aussi concise que possible les idées générales qui se sont imposées à notre raisonnement au cours de nos recherches, ont besoin d'être expliquées par les faits et en quelque sorte matérialisées par la connaissance des institutions fiscales positives elles-mêmes. En matière de finances plus qu'en tout autre matière, il est impossible de séparer la théorie de la pratique, car les concepts purement théoriques de la science financière sont beaucoup plus le fruit de l'expérience que de la seule raison. C'est

pourquoi délaissant le domaine des idées générales nous allons rechercher dans l'exposé des législations positives la démonstration pratique de nos observations.

Avant tout examen, il semblerait que dans chaque pays les finances publiques dussent revêtir des formes très spéciales, puisqu'elles se trouvent nécessairement en présence de rapports preexistants différents et que les législateurs ne peuvent changer. N'est-il pas évident que les institutions fiscales ne peuvent pas être les mêmes dans les pays riches et dans les pays pauvres, dans les pays où la richesse est uniformément répandue et dans ceux où elle est concentrée, dans les pays d'industrie et dans les pays d'agriculture ? Ce qui est certain c'est qu'il existe de notables différences entre les finances des divers Etats,. Et pourtant, il faut constater que beaucoup d'institutions se retrouvent partout avec des modalités presque identiques et surtout que dans tous les pays s'affirment certaines tendances, se dessinent certains courants législatifs qui conduisent les Etats de même civilisation, à des systèmes généraux d'impôts très voisins les uns des autres.

Presque tous les Etats actuellement combinent dans une certaine mesure l'imposition personnelle avec l'imposition réelle et s'il y a des divergences entre eux, elles tiennent précisément aux différences qui existent entre les proportions suivant lesquelles chacun d'eux effectue cette combinaison. Souvent aussi les méthodes d'organisation pour une même institution fiscale varient d'un pays à l'autre. C'est ainsi que quelques pays ont très peu d'impôts directs réels sur les sources particulières

de revenu, mais ils ont un grand impôt direct sur le revenu qui frappe cependant toutes les formes de revenus et dans lequel les procédés réels de taxation jouent un rôle important. C'est le cas de l'Angleterre avec son *Income-tax*. D'autres pays ont, au contraire, de grands impôts directs réels attachés à chacune des sources particulières de revenu et à côté un grand impôt personnel sur le revenu global ou sur le patrimoine, comme élément de compensation aux défauts des impôts directs réels.

On peut dire d'une façon générale que l'impôt sur le revenu global ou impôt personnel par excellence, joue de nos jours un rôle considérable, soit qu'il se superpose aux impôts réels, à titre de complément de ces impôts et comme correctif de leurs erreurs, soit qu'il les réunisse tous ou presque tous en les coordonnant en système. D'aucuns voient volontiers dans l'impôt général et personnel sur le revenu, l'impôt unique et parfaitement uniforme, qui doit dans l'avenir remplacer tous les autres; espérance bien vaine si l'on considère l'ensemble des besoins financiers et la productivité très relative de tous les impôts directs, même personnels et globaux. Ce qu'il faut retenir de cet aperçu synthétique c'est que l'impôt personnel est, semble-t-il, l'impôt de l'avenir pour les États; c'est que la personnalité est la tendance très générale qui inspire tous les gouvernements dans le grand travail de réorganisation qui bouleverse, depuis quelque trente ans, presque partout, les anciennes institutions financières.

C'est précisément cette tendance que nous nous efforcerons au cours de notre étude sur les organisations fis-

cales positives au double point de vue de la réalité et de la personnalité, de dégager des faits et de l'œuvre législative contemporaine.

§ 2. — ANGLETERRE

Observations générales sur les finances anglaises. — Si l'on cherche par un coup d'œil très rapide, jeté sur les institutions fiscales anglaises, à déterminer la part respective que prennent dans la taxation, la réalité et la personnalité, on constate que les finances de l'Angleterre ont, comme celles de presque tous les autres grands Etats, pour fondement les impôts réels, sous la forme surtout des impôts indirects sur les consommations. Il est vrai que sa grande richesse lui permet de frapper seulement les objets qui ne sont pas de première nécessité. A côté, on trouve un très petit nombre d'impôts directs purement objectifs, comme l'impôt sur les maisons (*Inhabited house duty*), et l'impôt foncier (*Land tax*) relativement sans importance puisqu'il ne rapporte guère plus de 20 millions de francs par an.

Mais outre ces impôts réels distincts, il existe un grand impôt direct sur les revenus (*Income-tax*) présentant tout à la fois un caractère personnel et réel, et rendu progressif par tout un système d'exemptions en faveur des petits revenus et des revenus moyens; et enfin des impôts sur les successions (*Death duties*) avec tarif progressif et exemptions des sommes de faible importance. Si l'on veut se rendre compte numérique-

ment de la proportion dans laquelle chacune de ces ressources figure au budget, on voit par exemple que pour l'année 1907-1908, les douanes ont fourni 32.500.000 £, les accises 35.700.000 £, les successions 19.100.000 £, le timbre 8.000.000 £, l'impôt foncier ou *land-tax*, 760.000 £, l'impôt sur les maisons, 2.000.000 £, enfin l'*Income-tax*, 32.400.000 £.

L'Angleterre fait donc une large place aux impôts personnels avec l'*Income-tax* et l'impôt sur les successions.

Income-tax

L'histoire de l'*Income-tax* est déjà fort longue. Elle est intimement liée aux événements et aux idées et elle reste le meilleur exemple de réalisation progressive et pratique de la personnalité dans l'impôt, au cours de ces dernières années. Pour comprendre toute la portée de l'œuvre accomplie grâce aux efforts des plus illustres législateurs anglais, il est indispensable d'en connaître les principales étapes.

Historique

Origines. — 1° La première expérience d'un impôt personnel sur le revenu remonte fort haut dans le passé. Dès l'année 1692, on vit l'Angleterre, pour se procurer les ressources nécessitées par sa guerre avec la France, réaliser une combinaison d'impôt personnel sur le revenu. Malgré le nom de *Land-tax* que lui donnait

l'Act qui en autorisait la perception, cet impôt était vraiment un « *property and income-tax* ». Les injustices de sa répartition le rendirent bientôt odieux aux contribuables, si bien qu'il cessa peu à peu de s'appliquer à la propriété mobilière et que la propriété immobilière demeura seule atteinte. Les faits avaient ainsi fini par justifier son nom de *Land-tax*.

2° — Ce fut William Pitt qui, en 1797, sous la pression des événements, restaura résolument l'impôt général sur le revenu. L'heure était alors particulièrement critique : les menaces de débarquement de Napoléon en Angleterre, la mutinerie de la flotte, la révolution d'Irlande avaient profondément ébranlé le crédit public. Il fallait trouver de l'argent à tout prix. L'impôt général sur le revenu apparut à Pitt comme le seul moyen qui fût capable de fournir les ressources nécessaires pour faire face aux circonstances. Les résultats, pourtant, ne répondirent pas complètement aux prévisions du ministre, car le rendement de cet impôt fut très inférieur à celui qu'il en espérait. Cet impôt frappait de 10 % le revenu déclaré par les intéressés et exemptait seulement les très petits revenus. Le contrôle était exercé par un jury. Malgré la gravité des événements, il rencontra partout une grande résistance. Les fraudes nombreuses et très considérables, les évasions multipliées de la matière imposable, paralysèrent les efforts des autorités fiscales à tel point qu'aussitôt après la paix d'Amiens, l'impôt général sur le revenu fut aboli.

3°. Un an après l'essai de Pitt, c'est-à-dire en 1803, la reprise des hostilités avec la France nécessita

le recours à une nouvelle contribution de guerre. Le chancelier Addington, qui avait succédé à Pitt, rétablit l'impôt sur le revenu, mais suivant une tout autre méthode. Le système analytique remplaça le système global. Ce fut en effet la loi de 1803 qui introduisit les fameuses cédules A, B, C, D, E, entre lesquelles sont réparties les différentes sources de revenu. Tel est la véritable origine de la forme actuelle de l'*Income-tax*.

4°. -- Etabli pour faire face aux nécessités de la guerre, l'*Income-tax* ne put pas survivre au rétablissement de la paix. Son impopularité força le gouvernement à l'abolir de nouveau, au début de 1815. Ressuscité presque aussitôt par le retour de l'île d'Elbe, l'*Income-tax* finit pourtant par disparaître en 1816. Mais en 1842, le chancelier Robert Peel, aux prises avec le déficit budgétaire, proposa au Parlement le rétablissement de l'*Income-tax*. La Chambre des Communes asquiesca, considérant que cette mesure radicale était le meilleur moyen de relever le crédit national. A partir de ce moment, l'*Income-tax* ne fut plus jamais supprimé. Pourtant, Peel avait fixé à trois ans la durée de cette mesure extraordinaire. Mais les circonstances en décidèrent autrement. Les difficultés économiques sans cesse renaissantes obligèrent en effet les gouvernements successifs à conserver une source de recettes dont l'élasticité et la productivité étaient si utiles à l'équilibre budgétaire. Le Parlement lui-même, lassé par les événements, se résigna à subir l'*Income-tax* et à le voter chaque année. Malgré tout, jusqu'en 1875,

l'espoir de le voir disparaître un jour persista, entretenu et parfois avivé par les discussions parlementaires. Finalement, sous l'action du temps, les réclamations perdirent de leur force; la violence des sentiments d'hostilité de l'opinion publique s'affaiblit graduellement. C'est ainsi que le gouvernement, grâce aux nombreuses prorogations de durée qu'il sut obtenir pour l'*Income-tax*, parvint peu à peu à incorporer complètement la législation nouvelle à la mentalité collective.

5. — Ce qui caractérise toute cette partie de l'histoire de l'*Income-tax*, c'est que jamais le maintien ou le rétablissement de cet impôt ne fut préconisé pour des raisons d'équité fiscale; sa seule raison d'être résida dans les difficultés budgétaires de l'Etat. Mais depuis une vingtaine d'années s'est introduit à ce point de vue un changement profond dans les idées. Le législateur anglais, d'accord avec l'opinion publique, ne considère plus l'*Income-tax* comme un impôt de guerre, c'est-à-dire comme un instrument provisoire appelé à disparaître avec les raisons qui l'avaient fait naître. Cette conception purement fiscale a cédé la place aux préoccupations de justice. Les aspirations démocratiques ont conduit la plupart des individus à regarder l'*Income-tax* comme un impôt idéal, dont l'existence doit être définitive. Il est devenu pour tous les partis l'institution essentielle de la législation fiscale anglaise.

Ce revirement d'opinion a provoqué chez le législateur le souci d'améliorer l'*Income-tax*. La question des progrès à réaliser dans son organisation, question qui avait été laissée de côté, tant que la suppression de

cet impôt avait paru probable, s'imposa au contraire aux esprits dès qu'on l'eût considéré comme une institution permanente et nécessaire. Cet effort de perfectionnement s'est manifesté au cours de ces dernières années par trois « *Finance-Act* » édictés successivement en 1898, 1907 et 1909-1910. Tous les trois présentent ce caractère commun d'accentuer très sensiblement la personnalité dans l'*Income-tax*, soit en introduisant, soit en développant les éléments qui la constituent.

Le développement moderne de l'*Income-tax*

(*Finance-Act* de 1898, 1907, 1909-1910.)

A. — *Finance-Act* de 1898. — Le *Finance-act* de 1898 établit au profit des revenus inférieurs à 700 £ tout un régime de déductions ou « *abatement* ». Les revenus ne dépassant pas 160 £ sont complètement exemptés; une déduction de 160 £ est opérée pour les revenus qui vont de 160 à 400 £. Pour ceux qui vont de 400 à 500 £, la déduction est réduite à 150 £; pour ceux de 500 à 600 £, elle est seulement de 120 £; enfin, pour les revenus compris entre 600 et 700 £, la déduction n'est plus que de 70 £. Les revenus de plus de 700 £ seulement paient le plein tarif, c'est-à-dire suivant leur montant véritable, sans déduction. Il est stipulé en outre que le contribuable ne peut profiter de ces déductions qu'à la condition de faire une déclaration de son revenu total.

B. — *Finance-Act* de 1907. — La disposition la plus

intéressante du Finance-act de 1907 est celle qui établit la règle de la discrimination des revenus. Jusqu'alors l'*Income-tax* avait frappé à un taux égal tous les revenus quelle qu'en fût l'origine. Depuis l'*Act* de 1907, on fait une distinction pour les revenus inférieurs à 2.060 £ entre les revenus gagnés « *earned* » et les revenus non gagnés « *unearned* ». Ces derniers sont atteints suivant un taux de 1 shilling par livre, tandis que les revenus « *earned* » jouissent d'un taux de faveur de 9 *pence* par livre. De plus, le *Finance-act* de 1907 élargit l'obligation de déclaration établie par l'*Act* de 1898, en contraignant les contribuables qui veulent réclamer l'application du principe de la discrimination, à la demander eux-mêmes, en indiquant à l'administration les sources de leurs revenus et la nature de leurs charges.

C. — *Finance-Act de 1909-1910*. — Le *Finance-act* de 1909-1910 de son côté prend deux sortes de mesures : une partie de ses dispositions ne font que développer les règles posées par le *Finance-act* de 1907, les autres, au contraire, consacrent d'importantes innovations.

1°. — En ce qui concerne les mesures destinées à développer simplement les principes posés par la législation antérieure, le premier point notable, c'est l'élévation des taux de l'*Income-tax*. L'*Act* de 1909-1910 porte le taux de 1 shilling à 1 shilling 2 par livre. Ce n'est pas cette élévation du taux par elle-même qui est intéressante, mais bien plutôt la tendance générale qu'elle indique chez le législateur. Bien souvent déjà,

en présence de dépenses extraordinaires à entreprendre, le taux de 1 sh. 2 a été atteint ou même dépassé, et cette fois encore le prétexte officiel de cette augmentation est l'exécution du programme naval. Il ne faut pourtant pas s'y tromper. Ces dépenses navales ne sont qu'une apparence. M. Lloyd George, lui-même, fait remarquer que le revenu imposable s'est considérablement accru ces dernières années et que ce développement de la richesse générale permet d'adopter le taux surélevé de 1 sh. 2. Cette relation, qu'il semble vouloir établir entre l'accroissement du revenu et le taux de l'impôt dévoile le vrai fondement de la réforme. Ce qu'on peut affirmer, c'est que le point de vue purement financier est désormais abandonné pour l'*Income-tax*. Le triomphe du parti libéral anglais a consacré définitivement l'introduction dans la politique financière de cette tendance moderne universelle, qui pousse les gouvernements à délaisser, parmi les impôts, ceux qui ne sont fondés que sur les manifestations extérieures de la fortune, c'est-à-dire les impôts réels, pour faire des impôts qui frappent les facultés vraies du contribuable, c'est-à-dire des impôts personnels, la clef de voûte de tout système financier. L'élévation du taux de l'*Income-tax* n'est qu'une traduction pratique de cette tendance. Si l'on en doutait, il suffirait de se rendre compte de l'importance croissante acquise régulièrement par l'*Income-tax* pendant ces dernières années, dans le budget total des recettes. La statistique fournit une preuve arithmétique de cette marche ascendante.

ANNÉES	Produit des impôts en millions de £					Recettes totales (recettes brutes)	rapport pour du produit de l'Income tax par rapport aux re- cettes totales
	Income tax	Impôts de suc- cessions	Douanes	Actise	Autres Recettes		
1894-1895	15,6	10,9	20,3	30,7	24,2	101,7	15,3
1899-1900	18,8	14,6	24	37,3	31,1	129,8	14,5
1904-1905	31,3	16,7	35,9	36	33,3	153,2	20,4
1907-1908	32,4	19	32,5	35,7	37	156,6	20,5
1908-1909	33,9	18,4	29,2	36,7	33,4	151,6	22,3

Le *Finance-Act* de 1909-1910 accroît aussi la portée du principe de la discrimination des revenus posé par le *Finance-act* de 1907, mais d'une façon en quelque sorte indirecte. Il ne change rien, en effet, aux règles admises, mais l'avantage de la discrimination se trouve tout naturellement augmenté du fait de l'élévation à 1 sh. 2 du taux de l'impôt. Les revenus gagnés restent imposés au taux de faveur de 9 pence, tandis que les revenus non gagnés sont atteints désormais, non plus au taux de 1 sh., mais au taux surélevé de 1 sh. 2 par livre. En outre, alors que la discrimination ne s'appliquait qu'aux revenus inférieurs à 2.000 £, elle est étendue par l'*Act* aux revenus compris entre 2.000 et 3.000 £.

2° — a) En ce qui concerne les innovations du *Finance-act* de 1909-1910, la plus importante est sans contredit l'introduction d'un véritable tarif progressif dans l'*Income-tax*. La progression y est réalisée au moyen d'une surtaxe sur les revenus dépassant 5.000 £, surtaxe dont le chiffre est uniformément fixé à 6 pence

pas livre. Elle ne porte pas sur la totalité des revenus du contribuable possédant plus de 5.000 £, mais seulement sur la partie qui dépasse 3.000 £. Sans doute, l'Act de 1898 avait altéré déjà le principe de la proportionnalité en accordant aux contribuables dont le revenu était inférieur à 700 £, le droit de réclamer certaines déductions. Malgré cette disposition, l'impôt restait pourtant ce qu'il était, c'est-à-dire essentiellement un impôt proportionnel. Les exemptions admises ne faisaient que donner au taux un caractère dégressif pour les revenus inférieurs. Or, il y a une différence considérable entre un tarif progressif et un tarif dégressif : le tarif dégressif se concilie très bien avec le principe de la proportionnalité, dont il ne fait qu'atténuer la rigueur en dégrevant les petites fortunes; le tarif progressif, au contraire, s'élève avec la fortune dont il frappe plus rigoureusement les degrés supérieurs dans un but de politique sociale ou de compensation.

b) Pour permettre à l'administration de connaître les revenus supérieurs à 5.000 £, le *Finance-act* de 1909-1910 établit le principe de la déclaration obligatoire. La déclaration est exigée, sous la menace de diverses sanctions, de tous ceux dont le revenu dépasse 5.000 £.

c) Enfin la loi anglaise introduit dans l'*Income-tax* la considération des charges de famille. Les contribuables ayant de 160 à 500 £ de revenu, en outre des déductions dont ils peuvent profiter en vertu de l'Act de 1898 et du droit qui leur est reconnu par l'Act de 1907 de réclamer l'application du tarif de faveur de

9 pence pour les revenus gagnés, peuvent invoquer, en vertu de l'Act de 1909-1910 une déduction spéciale de 10 £ par enfant légitime.

L'*Income-tax* est donc le résultat d'une œuvre législative de longue haleine. Il est régi actuellement par une multitude de lois, de prescriptions administratives, de décisions contentieuses, de coutumes qui le rendent obscur pour le contribuable et d'une application compliquée pour les autorités fiscales chargées de son fonctionnement. Dans les développements qui vont suivre, nous essayerons de dégager ses traits généraux, ses dispositions originales au point de vue de la réalisation des principes de l'imposition objective et de l'imposition subjective.

Organisation actuelle de l'income-taxe

Caractères généraux de l'Income-tax. — Il convient de remarquer tout d'abord que le législateur anglais, tout en progressant dans la voie de la personnalité, est demeuré fidèle au procédé réel de taxation à la source. Cela s'explique tout naturellement, car c'est un procédé très commode, très simple et surtout très sûr que le développement inouï de la richesse mobilière et l'accroissement du nombre des salariés rendent très utile à notre époque. De plus, il se concilie parfaitement avec la déclaration du revenu global par le contribuable. Ce sont deux méthodes qui se complètent et se contrôlent l'une l'autre, car si la déclaration est nécessaire pour faire connaître au Fisc la situation générale du

contribuable, les données recueillies séparément pour chaque source de revenu fournissent une excellente base de vérification à l'administration fiscale.

L'*Income-tax* présente donc tout à la fois un caractère réel et un caractère personnel. Il est d'abord un système d'impôts sur les différentes sources de revenu ; il est ensuite, quoiqu'indirectement, un impôt général sur le revenu global du contribuable.

1°. — Il est un système d'impôts objectifs sur les différentes sources de revenu : la loi de 1842, encore en vigueur, répartit en effet les revenus dont le contribuable peut jouir, en 5 cédules, désignées respectivement par les lettres A, B, C, D, E.

La cédule A comprend les revenus et profits qui proviennent des biens immobiliers (propriétés non bâties, propriétés bâties). La cédule B comprend les bénéfices agricoles que l'exploitation des immeubles ruraux procure aux fermiers.

La cédule C renferme les revenus que produisent les fonds publics anglais, indiens, coloniaux et étrangers.

La cédule D est relative aux profits du commerce, de l'industrie, des professions libérales ainsi qu'aux dividendes, intérêts et revenus divers que ne comportent pas les autres cédules.

Enfin dans la cédule E, rentrent les traitements des fonctionnaires, civils et militaires, ceux des commis des banques, des sociétés, des compagnies, les pensions et salaires payés par la Couronne et l'Etat. Ce sont donc 5 impôts distincts, qui comportent chacun une organisation spéciale.

2° Il est un impôt général sur le revenu global. Les cinq cédules sont en effet reliées entre elles par des rapports légaux qui ont pour résultat de créer en quelque sorte à côté et au-dessus d'elles un sixième impôt, celui-là impôt personnel sur le revenu global. Du fait de ces combinaisons ingénieuses, se trouvent réalisés dans l'Income-tax tous les éléments de la personnalité. C'est ce que nous allons brièvement démontré.

L'income-tax, impôt personnel

1° *Déduction des dettes et charges. — Exemption d'un minimum d'existence. — Calcul du revenu net.* — Dans chaque cédule c'est le revenu net qui est ordinairement frappé. C'est ainsi que dans la cédule A, pour obtenir le revenu imposable, on déduit $\frac{1}{8}$ du revenu brut. Dans la cédule B, qui comprend les bénéfices agricoles, le revenu des fermiers est calculé à raison de la moitié du fermage pour l'Angleterre, du $\frac{1}{3}$ pour l'Ecosse. Quant à la cédule D (profits du commerce et de l'industrie, des professions libérales), ce sont les contribuables eux-mêmes qui déclarent leurs véritables profits. Au-dessus des déductions ainsi opérées dans l'intérieur de chaque cédule, l'Act de 1898 a établi tout un système d'« *abatements* » communs à toutes les sources de revenu. Toute personne qui peut prouver que ses revenus nets de toute nature n'atteignent pas 160 £ (4.000 fr.) échappe à l'Income-tax. De même, toute personne qui peut prouver que ses revenus nets ne dépassent pas 700 £ (17.500 fr.) peut opé-

rer une certaine déduction ou « *abatement* ». Entre ces deux termes extrêmes de 160 et 700 £, il y a toute une série décroissante de déductions qu'on peut ranger dans le tableau suivant :

Pour les revenus ne dépassant pas 160 £, exemption totale.

Sur les revenus allant :

De 160 £ à 400 £, déduction de 160 £

De 400 £ à 500 £, — de 150 £

De 500 £ à 600 £, — de 120 £

De 600 £ à 700 £, — de 70 £

Le tarif plein n'est perçu que sur les revenus de 700 £. Qu'est-à-dire, sinon que pour tous les individus ayant un revenu global de moins de 700 £, c'est-à-dire pour la grande majorité des citoyens, l'*Income-tax* apparaît comme un impôt personnel sur le revenu global. Enfin, l'*Income-tax* admet des exemptions pour charges de famille : les contribuables possédant de 160 à 500 £ de revenu ont droit à une déduction spéciale de 10 £ par enfant légitime, sur le montant de leur revenu. Sans doute la déduction est faible, mais le principe qu'elle indique est un élément important de la personnalité.

2°. — *Discrimination des revenus*. — Il faut combiner ici les dispositions établies successivement par les *Finance-act* de 1907 et de 1909-1910. On distingue, parmi les revenus, les revenus gagnés (*earned*) et les revenus non gagnés (*unearned*). En ce qui concerne les revenus gagnés, le tarif varie suivant que le revenu total est inférieur à 2.000 £, compris entre 2.000 et

3.000 £, ou supérieur à 3.000 £. Jusqu'à 2.000 £, le tarif est seulement de 9 pence par livre. De 2.000 à 3.000 £, il est de 1 shilling. Quant aux revenus qui dépassent 3.000 £, la discrimination n'est plus admise. L'individu qui posséderait 3.400 £ de revenu, alors même que 2.500 £ proviendraient de son travail, serait taxé pour la totalité à raison du tarif plein de 1 sh. 2 par livre. Il faut noter, toutefois, que le législateur n'a pas admis que le contribuable puisse cumuler le bénéfice de la discrimination avec le bénéfice des déductions auxquelles il peut avoir droit en vertu du Finance-act de 1898. Il en résulte que la discrimination n'offre pas d'intérêt pour ceux dont le montant des déductions dépasse le revenu gagné. Le résultat de cette discrimination, c'est que les contribuables qui possèdent un revenu de moins de 3.000 £ (75.000 fr.) ont un grand intérêt à faire connaître leur revenu global pour profiter du tarif réduit. L'*Income-tax* est donc, de ce fait, un impôt sur le revenu global d'une part pour les individus qui ont un revenu *earned* ou *unearned* inférieur à 700 £, d'autre part pour les individus qui possèdent un revenu *earned* inférieur à 3.000 £.

3°. — *Progression des taux.* — C'est le Finance-act de 1909-1910 qui a introduit le principe de la progression dans l'*Income-tax*. Mais il n'a pas établi, comme on pourrait le croire, une échelle de revenus à laquelle correspondrait une échelle de taux. La progression n'est réalisée dans l'*Income-tax* qu'à l'aide d'une surtaxe sur les revenus supérieurs à 5.000 £. Le taux de cette surtaxe est fixé au chiffre uniforme de 6 pence par

livre. Cette surtaxe, il faut bien le remarquer, ne frappe pas le revenu total des contribuables qui ont plus de 5.000 £ de revenu, mais simplement la fraction qui est supérieure à 3.000 £, si bien que dans tous les cas, quelle que soit sa fortune, le contribuable bénéficie du taux normal de 1 sh. 2 pour une fraction égale à 3.000 £. Si donc on suppose une personne ne possédant que 4.000 £ de revenu, elle ne payera que 1 sh. 2; si elle possédait 5.000 £ de revenu, elle payerait un impôt de 1 sh. 2 sur 3.000 £ et un impôt de 1 sh. 2 + 6 pence, soit 1 sh. 8 sur les trois autres mille livre, et le taux moyen de l'impôt sur le revenu total ressortirait ainsi à 1 sh. 5. De même si on suppose un revenu de 18.000 £, l'impôt sur 3.000 £ sera de 1 sh. 2 et sur 15.000 £ de 1 sh. 8; le taux moyen sera de 1 sh. 7 par £. Cette progression est donc très modérée.

Si on combine cette surtaxe avec le système des déductions admis par l'Act de 1898 et la discrimination des revenus, on constate que l'*Income-tax* a un caractère général nettement progressif, mais incohérent quant à l'échelle adoptée. Jusqu'à 700 £ de revenu, l'impôt est dégressif; au-dessus de 5.000 £ il est progressif; mais entre 700 £ et 5.000 £, il reste proportionnel à moins que la discrimination puisse être invoquée par le sujet de l'impôt. Cet ensemble est peu méthodique et il ne faut guère s'en étonner, car l'esprit anglais est beaucoup plus épris de mesures pratiques que de combinaisons théoriques. Ce qu'il faut retenir, c'est qu'une fois de plus l'*Income-tax* aboutit à un impôt sur le revenu global, puisque tous ceux qui ont

un revenu de plus de 5.000 £ sont astreints à déclarer la totalité de leurs revenus.

4°. — *Déclaration des revenus par le contribuable.*
— Toutes les réformes successives effectuées par le législateur à l'intérieur de l'*Income-tax* ont contribué à affermir et à développer le régime de la déclaration du revenu par le contribuable lui-même. Nous savons déjà que les profits du commerce, de l'industrie et des professions libérales, c'est-à-dire les revenus de la cédule D, sont soumis à la règle de la déclaration obligatoire contrôlée. Chaque année le contribuable remet une déclaration à l'*assessor* qui l'examine et peut proposer une modification. Cette déclaration est ensuite soumise à une commission (*additional commissioners*) qui, après examen, l'approuve ou la rejette. En cas de réclamation, c'est à une autre commission (*the general commissioners*) qu'il appartient de décider définitivement. Mais à côté de ce rôle restreint parfaitement compatible avec un système d'impôts réels, la déclaration joue un autre rôle beaucoup plus grand, en ce qui concerne la totalité des revenus.

Nous avons vu, en effet, que les contribuables qui se trouvent dans les conditions voulues pour bénéficier de la discrimination et qui veulent en profiter, sont obligés d'en réclamer eux-mêmes l'application. A cet effet, ils fournissent à l'administration une feuille où ils indiquent les sources de leurs revenus et les charges qui peuvent les grever (hypothèques, intérêts des dettes). Cette déclaration, toute facultative, se justifie pleinement, car il paraît très logique d'exiger une preuve

de bonne volonté de la part d'individus qui sollicitent les faveurs de la loi fiscale. C'est un procédé habile qui a l'avantage de pousser le contribuable à remplir de bon gré une formalité toujours désagréable, grâce à l'appât d'une diminution d'impôt. La conséquence la plus importante de ces dispositions consiste dans l'augmentation considérable du nombre des contribuables qui doivent faire connaître leur revenu global. De par ses origines et aussi de par sa construction théorique, l'*Income-tax* n'était qu'un système d'impôts sur les sources particulières de revenu, sans que le Fisc eût à connaître le revenu global des citoyens. Toutefois, le *Finance-act* de 1898 avait déjà effacé en partie ce caractère en obligeant tous ceux qui voulaient invoquer le droit aux déductions établies en leur faveur, à déclarer l'ensemble de leurs revenus. Il s'en suivait que tous les individus qui avaient un revenu total inférieur à 700 £ avaient intérêt à remplir cette formalité, et on estimait que du fait de cette simple disposition, la plus grande partie de la population imposée (65 %) était soumise à un véritable impôt sur le revenu global déclaré. Le *Finance-act* de 1907 est venu accentuer ce résultat en étendant le régime de la déclaration facultative à tous les contribuables dont la fortune ne dépasse pas 3.000 £ de revenu.

Enfin, le *Finance-act* de 1909-1910 fait accomplir à la législation fiscale anglaise, un pas de plus dans la voie du régime de la déclaration contrôlée, puisqu'il établit pour tous ceux qui ont un revenu supérieur à 5.000 £, l'obligation de déclarer la totalité de leur re-

venu. Entre cette disposition et les précédentes, il y a toutefois une différence essentielle qu'il convient de bien marquer. Quand il s'agit d'« *abatement* » ou de discrimination, le contribuable ne fait sa déclaration que s'il veut bénéficier des privilèges légaux ; libre à lui de ne rien faire s'il préfère être taxé intégralement sur son revenu. Il en est tout autrement de la déclaration instituée par l'*Act* de 1909-1910. Chaque fois que son revenu dépasse 5.000 £, le contribuable, qu'il le veuille ou non, doit déclarer son revenu total, et cela sous la menace d'un certain nombre de sanctions stipulées par l'*Act* lui-même. Du même coup se trouve augmenté le nombre des citoyens anglais soumis à un véritable impôt personnel sur le revenu global déclaré.

Conclusion. — Tel qu'il est organisé actuellement, l'*Income-tax* constitue une précieuse ressource pour les budgets anglais. C'est un des impôts les plus importants de l'Angleterre. Grâce à son caractère personnel très développé, il jouit d'une élasticité extrême. Aussi est-ce tout naturellement à lui que l'on a recours chaque fois que des événements malheureux menacent le crédit de l'Etat. En 1899-1900, avec un taux de 8 pence, son rendement a été de 18.800.000 £, soit 470 millions de francs. En 1900-1901 (guerre Sud-Africaine), il a suffi d'élever son taux à 1 sh. (1 fr. 25) pour que son rendement fut porté à 29.700.000 £, soit plus de 742 millions de francs. Enfin, en 1907-1908, avec un taux de 1 sh. il a produit une somme égale à 32.400.000 £, soit 810 millions de francs.

Autres impôts

A côté de l'Income-tax, l'Angleterre a conservé un certain nombre d'impôts réels secondaires. Nous avons déjà parlé de l'impôt spécial appelé *Land-tax*, et de l'impôt réel sur les habitations. A côté d'eux, il existe encore un certain nombre de contributions sur les domestiques, sur les chiens, les voitures, automobiles. Leur produit total dépasse 100 millions de francs par an. Mais ces impôts ne présentent guère d'intérêt au point de vue qui nous occupe : nous n'en dirons donc rien de plus.

Impôts sur les successions

Les impôts sur les successions prennent de plus en plus de l'importance dans les Etats modernes et cela pour plusieurs raisons : c'est d'abord que ces impôts produisent beaucoup ; c'est ensuite qu'ils peuvent exercer une action compensatrice ; c'est enfin qu'ils constituent un impôt complémentaire de l'impôt global sur le revenu, soit qu'ils permettent de reconnaître à la mort du contribuable les déclarations frauduleuses qu'il a pu faire de son vivant et d'en dédommager l'Etat, soit qu'ils servent à réaliser une sorte de discrimination entre les revenus gagnés et les revenus non gagnés. De concert avec les impôts généraux sur le revenu ou sur le patrimoine, ils répondent aux préoccupations sociales qui tourmentent l'esprit moderne. Ils ont de plus ce grand avantage de pouvoir être organisés, dans une

certaine mesure, conformément aux principes de la personnalité.

Les impôts anglais sur les successions présentent un caractère personnel assez prononcé. Tout d'abord, l'« *estate duty* » de 1894 est perçu sur le montant total de la fortune nette du défunt; son tarif est progressif, mais il est gradué sans tenir compte de la personne ou des personnes auxquelles profite la transmission. Toutefois les successions qui n'excèdent pas 100 £ sont exonérées.

En second lieu, les « *legacy and succession duties* » frappent les parts successorales. Les tarifs sont progressifs et la graduation est calculée d'après le degré de parenté qui unit le bénéficiaire au défunt. Il y a exemption pour les parts inférieures à 1.000 £ dans les successions en ligne directe. Il y a enfin toute une série d'autres impôts successoraux, mais d'un rendement moins important. En règle générale, pour le calcul de tous ces impôts, on procède à la déduction préalable des frais funéraires, des dettes et charges.

Impôts sur les plus-values

Enfin il est bon de signaler l'apparition tout à fait significative d'une forme très spéciale d'impôts, dans les finances anglaises. M. Lloyd George a fait, en effet, de l'impôt sur les plus-values immobilières, une des pièces maîtresses de sa réforme fiscale. C'est à lui qu'il demande l'argent nécessaire au fonctionnement des retraites ou-

rières. Cette catégorie d'impôt sur les valeurs d'origine sociale, c'est-à-dire sur les plus-values non gagnées (plus-values de terrains non bâtis, plus-values de maisons dans les villes, figure logiquement dans une législation qui poursuit la véritable capacité contributive des individus. Le corps social qui, par ses travaux, ses dépenses a augmenté la force économique de quelques-uns, a droit à des dédommagements et c'est tout naturellement qu'on a recours à l'impôt pour atteindre ce surcroît de facultés contributives entre les mains de ceux qui en bénéficient.

§ 3. — ALLEMAGNE. — PRUSSE

L'Allemagne a naturellement une législation différente de l'Angleterre, étant un pays fédéral. Il faut donc nécessairement distinguer les recettes de l'Empire, des recettes des états particuliers.

L'Empire tire ses ressources des douanes, des impôts de consommation et depuis 1906 des impôts sur les successions, enfin de l'impôt du timbre. Ainsi le budget de 1907-1908 accuse un produit de 693.200.000 marks pour les douanes, de 459.000.000 marks pour les contributions indirectes, de 360.000.000 marks pour l'impôt sur les successions et enfin de 162.600.000 marks pour l'impôt du timbre. Il résulte de ce fait que les impôts indirects ne peuvent jouer qu'un rôle très secondaire dans les systèmes d'impôts des Etats particuliers. Les Etats particuliers, pour couvrir leurs dépenses, ont d'a-

bord recours aux produits de leurs domaines et de leurs entreprises industrielles. Ce n'est que dans la mesure où ces ressources sont insuffisantes qu'ils s'adressent aux impôts directs. L'impôt direct est donc essentiellement l'impôt des Etats particuliers.

Prusse

Observations générales. — La Prusse, qui est le plus grand Etat de l'Empire possède tout d'abord un immense domaine privé et de grandes exploitations qui forment la base de son existence financière. Les revenus fournis par ses forêts, mines, usines, chemins de fer sont supérieurs par leur produit brut aux recettes provenant des impôts et autres sources de revenu de l'Etat. Bien mieux, leur produit net égale presque le produit brut de ces derniers.

Malgré l'importance de ses ressources domaniales, l'Etat prussien doit recourir à d'autres moyens pour assurer le service de ses dépenses. L'Empire s'étant réservé les gros impôts indirects, l'Etat prussien a dû se pourvoir d'un système d'impôts directs. C'est ce système que nous allons très rapidement étudier.

Système des impôts directs réels et personnels de la Prusse

Historique. — Durant tout le cours du XIX^e siècle, les éléments qui composèrent ce système, subirent d'importants changements. Avant la réforme de 1891, le sys-

tème des impôts directs prussiens comprenait des impôts réels et des impôts personnels. Comme impôts personnels, il y avait le *Klassensteuer* ou impôt des classes, et le *Klassifizierte-Einkommensteuer* ou impôt sur le revenu, réparti en classes. Les impôts réels comprenaient le *Gebaudesteuer* ou impôt sur les propriétés bâties, le *Grundsteuer* ou impôt foncier, des impôts sur les industries sédentaires et ambulantes, des taxes sur les chemins de fer, des taxes sur les mines.

Le *Klassensteuer* avait été introduit par la loi du 30 mai 1820, mais seulement pour les campagnes et les petites villes. Dans toutes les autres villes on laissait subsister les taxes sur la mouture et sur la viande. Dans cet impôt, tous les imposables étaient répartis en quatre classes, dont chacune se subdivisait à son tour en trois catégories.

Une refonte eut lieu en 1851 et le système prit alors le nom de *Klassen und Klassifizierte Einkommensteuer*, ou impôt sur le revenu par classes et par classifications. L'impôt sur le revenu par classes ne frappait que les habitants des localités non soumises aux impôts sur la mouture et sur la viande et ayant un revenu inférieur à 100 thalers. Il y avait 3 classes principales et dans chacune 4 catégories, les individus étant répartis entre les classes d'après les signes extérieurs, et dans les catégories d'après leur capacité contributive. Quant à l'impôt sur le revenu classifié, il frappait tous les habitants de l'Etat jouissant d'un revenu supérieur à 3.000 thalers. Ces revenus étaient divisés en 30 catégories. L'impôt sur la mouture et sur la viande fut sup-

primé par la loi du 25 mai 1873 et le *Klassensteuer* fut étendu à tout le pays. La loi, toutefois, exemptait d'impôt les revenus de moins de 140 thalers. En 1883, une loi porta le chiffre de l'exemption à 900 thalers. Enfin vint la loi du 24 juin 1891 qui modifia profondément tout le système.

Réforme de 1891. — Cette loi remplaça le *Klassen ou Klassifizierte Einkommensteuer* par l'*Einkommensteuer*, ou impôt unique sur le revenu global supérieur à 900 marks. Par son organisation de 1891, l'*Einkommenssteuer* répond beaucoup plus exactement que les précédents impôts aux caractères d'un impôt général personnel sur le revenu. En 1893, une nouvelle loi vint adjoindre à l'*Einkommensteuer* un impôt complémentaire sur la fortune, ou *Ergänzungssteuer*. Enfin, par une loi du 13 juin 1906, le législateur compléta l'œuvre des deux précédentes lois. Imbus de cette idée que les impôts réels ne sont pas susceptibles de péréquation et qu'ils sont bien mieux à leur place dans un système d'impôts locaux que dans un système d'impôts d'état, et cela d'autant plus que les dépenses de l'Etat sont faites d'une façon générale au profit de tous les citoyens, tandis que les dépenses locales le sont surtout au profit des biens (immeubles, industries), les réformateurs de 1891 et 1893, en même temps qu'ils ont organisé dans l'Etat les deux impôts précités sur la fortune totale et le revenu global, ont abandonné aux communes les grands impôts réels d'avant 1891, impôt foncier, impôt sur les constructions, impôt industriel, conservant seulement comme impôts d'état, à

côté de l'*Einkommensteuer* et de l'*Ergänzungssteuer*, l'impôt sur les successions, le timbre, et quelques autres impôts et taxes de peu d'importance.

La conséquence de cette organisation méthodique des finances prussiennes, c'est la prédominance des impôts personnels. Si l'on fait abstraction des sommes énormes que la Prusse retire de son domaine et de ses exploitations, on constate que l'impôt personnel sur le revenu global constitue la source principale des recettes du budget prussien. Dans le budget de 1907-1908, alors que les contributions indirectes n'ont fourni que 300.000 marks, les successions 2.700.000 m., le timbre 53.000.000 m., l'impôt sur le revenu a procuré au Trésor une somme de plus de 261.000.000 marks.

*Organisation actuelle des impôts personnels
de la Prusse*

Comme nous venons de l'indiquer, le système d'impôts personnels prussiens comprend deux termes : l'*Einkommensteuer* et l'*Ergänzungssteuer*; tous les deux frappent les facultés globales du contribuable, le premier portant sur le revenu global, le second sur le capital global, mobilier et immobilier. Cette combinaison et l'organisation très scientifique qui la réalise, permettent aux impôts directs prussiens d'atteindre un très haut degré d'individualisation. On y trouve très méthodiquement développés tous les éléments qui composent la personnalité.

1° — *Calcul du revenu net. — Déductions.* — L'Einkommensteuer frappe le revenu global, quelles que soient les sources d'où il provienne. Seules en principe les modifications subies par le patrimoine lui-même ne doivent pas figurer dans le calcul du revenu. Ainsi toutes les recettes non périodiques extraordinaires comme indemnités d'assurance, donations, successions, échappent à cet impôt; il y a exception toutefois pour les gains de spéculation.

Le législateur prussien a poussé plus loin que les autres l'analyse des conditions véritables de la vie économique; la connaissance approfondie des faits et leur juste appréciation l'ont amené à étendre l'obligation subjective d'impôt aux sociétés par actions, aux sociétés en commandite par actions, aux sociétés minières, aux sociétés coopératives de consommation. De sérieuses raisons légitiment cette disposition : c'est d'abord que l'imposition du revenu auprès de la société elle-même présente beaucoup plus de garanties au point de vue de la sécurité du recouvrement, car on n'est jamais certain de pouvoir atteindre dans les mains des personnes qui les recueillent, les innombrables parts entre lesquelles s'émiette, en fin de compte, le revenu total de la société; c'est ensuite que si l'on se contente de frapper les revenus de la société entre les mains des actionnaires, toute la fraction de ce revenu qui est destinée soit à augmenter l'entreprise, soit à rembourser le capital, soit enfin à constituer des réserves, échappe fatalement à l'imposition; c'est enfin et surtout qu'il y a dans ces organismes une véritable

personnalité distincte de la personnalité des individus qui composent la société. Cela est si vrai que si les individus voulaient exercer chacun séparément la même industrie que leur société, ils n'atteindraient jamais les mêmes résultats. Toutefois, pour éviter que ces revenus ne soient frappés deux fois de suite par le même impôt, une première fois au siège de la société, une seconde fois entre les mains des contribuables eux-mêmes, la loi dispose que les sociétés ne seront tenues que sur la part de leur revenu qui dépasse $3 \frac{1}{2} \%$ des actions ou parts sociales versées. La loi de 1906, pour mettre le droit d'accord avec les faits, a étendu l'impôt aux sociétés à responsabilité limitée, dont la loi du 26 avril 1898 avait permis la formation. Toutefois, ces sociétés ne sont tenues à l'*Einkommensteuer* que si leur capital dépasse 100.000 marks; de plus, elles sont imposables sur la totalité de leur revenu.

Le revenu imposable est naturellement le revenu net, c'est-à-dire ce qui reste du revenu brut quand on en a déduit toutes les dépenses indispensables à l'acquisition, à l'assurance et à l'entretien de ce revenu. Ne figure donc pas dans la matière imposable toute la portion du revenu global qui est destinée à acquitter les intérêts des dettes, les impôts communaux, les rentes et charges permanentes, les versements aux caisses d'assurance contre la maladie, les accidents, la vieillesse, l'invalidité et aux caisses pour les veuves et orphelins, les primes d'assurance sur la vie, à réparer les pertes annuelles subies par détérioration des immeubles ou des machines et à payer les frais d'amé-

lioration ou d'augmentation du patrimoine et d'extension des affaires. La loi de 1906 autorise même la déduction des sommes destinées à l'amortissement des hypothèques qui peuvent grever la propriété foncière des villes et des campagnes.

Sont aussi complètement exonérés les revenus de moins de 900 marks (1.125 francs).

La loi tient compte en outre des charges de famille; elle prescrit à cet effet pour tous les revenus ne dépassant pas 3.000 marks, de déduire du revenu imposable du chef de famille, une somme de 50 marks pour chaque membre de la famille qui a moins de 14 ans, s'il n'est pas imposable personnellement. Dans le cas où trois membres de la famille sont dans cette situation, le taux de l'impôt doit être abaissé d'un degré par membre. Enfin, quand le revenu n'excède pas 9.500 marks, une diminution d'impôt de trois degrés au maximum est possible, si certaines circonstances particulières, déterminées par la loi, sont réalisées: ces circonstances sont les charges exceptionnelles de famille, l'éducation des enfants, l'entretien de parents indigents, les maladies incurables ou les dettes. La loi de 1906 est venue encore étendre le régime de faveur fait aux contribuables chargés de famille. Pour les revenus de 3.000 à 6.500 marks, cette loi dispose que le taux correspondant au revenu imposable devra être diminué d'un degré, si le contribuable doit pourvoir à l'entretien de trois ou quatre enfants ou membres de la famille, en vertu d'une obligation légale, et de deux degrés s'il doit pourvoir à l'entretien de cinq enfants ou davantage. De plus,

la loi ne fixe pas pour les enfants une limite d'âge au-dessus de laquelle le père n'aurait plus le droit d'invoquer le bénéfice de la loi. Les mêmes dispositions sont étendues aux revenus inférieurs à 3.000 marks.

L'*Erganzungssteuer* frappe la fortune globale; mais il comporte lui aussi des exemptions. Sans doute, il frappe tous les capitaux de quelque nature qu'ils soient et indépendamment de la quotité de revenu qu'ils peuvent produire; cependant, les personnes physiques seules y sont soumises. Les fortunes dont le total ne dépasse pas 6.000 marks sont complètement exonérées de cet impôt ainsi que les fortunes inférieures à 20.000 marks, quand leurs propriétaires jouissent d'un revenu total de moins de 900 marks.

2°. — *Discrimination des revenus.* — L'abandon par le législateur prussien de la méthode objective de taxation à la source pour les impôts d'état et la cession des impôts directs réels aux budgets communaux, ne permettent pas à la discrimination de s'opérer en Prusse de la même manière qu'en Angleterre, où le caractère cédulaire de l'*income-tax* lui assure un fonctionnement automatique. On a atteint en Prusse le même résultat en superposant à l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune. C'est grâce à l'*Erganzungssteuer* que cet élément de l'imposabilité qui consiste dans la possession de capitaux préalablement acquis, entre en ligne de compte pour le calcul du montant d'impôt que chacun doit payer. De ce fait, le revenu fondé se trouve tout naturellement supporter une charge plus considérable que le revenu qui provient de l'activité person-

nelle. La règle de la discrimination est donc observée aussi bien dans le système prussien que dans le système anglais, quoique les moyens employés soient tout à fait différents.

3°. — *Progressivité des taux.* — Le taux de l'*Einkommensteuer* prussien est un taux progressif proprement dit, mais à progression lente et limitée par un tarif proportionnel. Les revenus de 900 marks sont exonérés; ceux qui sont compris entre 900 et 10.500 marks sont répartis d'après leur montant en 26 classes, dans chacune desquelles les contribuables paient la même somme. Pour les revenus de 10.500 à 30.500, ils sont divisés en classes de 1.000 marks et l'impôt subit une augmentation de 30 marks à chaque millier de marks en plus; l'augmentation est de 60 marks par 1.500 marks pour les revenus compris entre 30.500 et 32.000 marks. De 32 à 78.000, elle est de 80 marks par chaque intervalle de 2.000 marks et de 78.000 à 100.000, elle est de 100 marks pour le même intervalle de 2.000 marks. Enfin, pour les revenus supérieurs, l'impôt augmente de 200 marks à chaque catégorie différentielle de 5.000 marks.

Voici d'ailleurs, résumée dans un tableau, cette progression :

De	900 à	1800 m.,	le taux augmente de	3 m.	par	150 m.
»	1800 à	4500 »	»	»	5 »	300 »
»	4500 à	6500 »	»	»	14 »	500 »
»	6500 à	7500 »	»	»	16 »	500 »
»	7500 à	9000 »	»	»	20 »	500 »
»	9000 à	9500 »	»	»	24 »	500 »
»	9500 à	10500 »	»	»	24 »	1000 »

De 10500 à 30500 m., le taux augmente de	30 m. par 1000 m.
» 30500 à 32000 »	» » 60 » » 1500 »
» 32000 à 78000 »	» » 80 » » 2000 »
» 78000 à 100000 »	» » 100 » » 2000 »
Au-dess. de 100000	» » 200 » » 5000 »

Il s'ensuit que pour les revenus inférieurs à 9.500 marks, le taux de l'impôt s'abaisse de 3 % à 0,62 %; pour les revenus supérieurs à 9.500, le taux s'élève graduellement jusqu'à 4 % avec les revenus de 100.000 marks. Au-dessus de 100.000, le taux reste uniformément fixé à 4 %, il devient donc un simple taux proportionnel.

L'Einkommensteuer est donc très modérément progressif. Il a l'avantage d'être à la fois très juste grâce aux nombreuses réductions qu'il accorde, et de répartir très uniformément le fardeau des charges publiques grâce à la sage division en classes qu'il établit.

Quant à l'Ergänzungssteuer, il est en principe de 0,05 par 100 marks. Il y a exception pour les fortunes de moins de 6.000 marks. Pour un capital de 6.000 à 8.000 marks, il est de 3 marks; pour un capital de 8.000 à 10.000 marks, il est de 4 marks. De 70.000 à 200.000 marks, il est de 5 marks par fraction de 10.000 marks, et de 200.000 à 300.000 marks, il est de 10 marks. Il s'accroît ensuite de 10 marks par 20.000 marks ou fraction de 20.000 marks. Les fortunes sont ainsi réparties en 22 classes et le tarif se trouve légèrement gradué puisqu'il tend vers le taux de 0,50 0/00.

4° *Déclaration du contribuable.* — La détermination de l'assiette pour l'Einkommensteuer, comme pour l'Ergänzungssteuer, s'effectue à l'aide de la déclaration

du contribuable, revue et contrôlée par l'administration, et, à défaut de déclaration, par l'évaluation directe du Fisc. Le contribuable prussien est soumis à l'obligation de faire une déclaration annuelle de son revenu et de sa fortune. Cette déclaration devient toutefois facultative quand les revenus sont inférieurs à 3.000 marks. Cette exception à la règle générale s'explique par des raisons d'utilité pratique. Le calcul du revenu net, étant données les déductions admises par la loi, est une opération parfois délicate et difficile, qui suppose de la part de l'imposé une instruction et une intelligence qu'on ne rencontre pas toujours à un degré suffisant chez les petits contribuables. Par suite, l'évaluation est faite d'office par l'administration, sous la réserve des recours établis par la loi. La loi permet toutefois, si la chose semble nécessaire, d'exiger une déclaration de ces petits contribuables eux-mêmes. Nous ne voulons pas entrer dans les détails de la technique fiscale prussienne en ce qui concerne l'obligation de la déclaration, ses sanctions, l'organisation du contrôle et des recours, la répression des fraudes. Nous nous bornerons à faire remarquer que, conformément à l'esprit de méthode et de discipline qui forme le fond du tempérament allemand, le législateur a organisé un contrôle très sévère, qui consacre une immixtion extrêmement développée de l'administration fiscale dans les affaires privées. Les contribuables prussiens ne se sont jamais opposés sérieusement à cette restriction sensible de leur liberté; la meilleure preuve c'est qu'après treize ans de ce régime,

l'opinion publique a accepté, sans protestation, l'augmentation des pouvoirs accordée au Fisc par la loi du 19 juin 1906.

Conclusion. — Les réformes de 1891 et 1893 présentent les très grands mérites d'avoir constitué le premier essai de répartition logique des impôts réels et des impôts personnels entre le budget de l'Etat et le budget de la commune, d'avoir créer vraiment la forme moderne d'impôt personnel sur le revenu global; enfin d'avoir donné comme but à leur œuvre la réalisation méthodique de la justice dans l'impôt. Les inconvénients que la pratique journalière du système a fait apparaître n'ont porté jusqu'ici aucune atteinte sérieuse aux qualités essentielles de l'organisation fiscale de l'imposition directe prussienne.

Autres Etats allemands

Les impôts personnels existent dans les systèmes fiscaux de beaucoup des états particuliers de l'Allemagne. Les plus petits de ces Etats possèdent généralement un impôt sur le revenu proportionnel. Dans les grands, l'impôt sur le revenu se rapproche plus ou moins du système prussien, notamment par l'adoption de la progression. C'est le cas de l'impôt sur le revenu dans les Etats de Bade, de Saxe, de Hesse; les Etats de Bavière et de Wurtemberg ont eu recours, eux aussi, aux impôts personnels progressifs, le premier en 1899, le second en 1903.

Autres Impôts

Nous avons dit que les impôts sur les successions figuraient dans le budget de l'empire; ils figurent aussi dans les budgets des Etats particuliers. En règle générale, ils admettent l'exemption des petites successions et la déduction des dettes et charges de la succession. Au cours de ces dernières années, on a adopté, pour la plupart d'entre eux, des tarifs progressifs dont la graduation est calculée soit sur les degrés de parenté, soit sur l'importance numérique de la succession, soit le plus souvent sur les deux à la fois.

Il faut ajouter aussi que l'Empire allemand, par la loi du 15 juillet 1909, a établi un impôt sur les plus-values immobilières (*Zuwachssteuer*). On a étendu ainsi à l'Empire un impôt qui n'avait encore fonctionné qu'au profit de quelques grandes villes allemandes (Francfort-sur-le-Mein, Cologne; Essen, etc.). C'est le principe progressif qui est suivi pour ces impôts spéciaux dans la majorité des cas.

§ 4. — ITALIE

Observations générales. — Dans le budget italien, les impôts directs atteignent un grand développement. Ils comprennent des impôts réels immobiliers et un impôt sur les revenus de la richesse mobilière (*Imposta sui redditi di ricchezza mobile*) qui présente à la fois

un caractère réel et personnel. Dans cet impôt, les exemptions en faveur des petits revenus sont très peu élevées, et le taux est proportionnel. Les finances italiennes trouvent aussi d'abondantes recettes dans les impôts indirects qui non seulement frappent très fortement les consommations de luxe, mais atteignent beaucoup d'objets de première nécessité. Enfin le système fiscal se complète par un impôt sur les successions à tarif très élevé légèrement progressif.

Impôt sur les revenus de la Richesse mobilière

Cet impôt fut établi en 1864, comme impôt de répartition, mais il fut par la suite souvent modifié et les grandes lignes de son organisation actuelle datent d'une loi du 24 août 1877. On ne peut assimiler cet impôt ni à l'*income tax* anglais, ni à l'*einkommensteuer* prussien. En effet, alors que l'*income tax* réunit en un seul impôt presque tous les impôts directs, et que l'*einkommensteuer*, impôt personnel sur le revenu global, se superpose aux autres impôts directs qu'il a pour mission de compléter et de corriger, l'impôt italien n'est qu'un impôt spécial, frappant seulement une source déterminée de revenu, en l'espèce la richesse mobilière. Toutefois, dans ce domaine restreint, l'importance qui est donnée aux éléments de la personnalité fait de l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière un impôt nettement personnel.

Les revenus imposables se subdivisent, en vertu du décret du 3 novembre 1894, en cinq catégories :

A. — Les revenus perpétuels tirés du capital : ce sont, d'une part, les intérêts et primes des rentes sur l'Etat, des dettes des provinces et des communes, des obligations des sociétés garanties ou subventionnées par l'Etat et les primes de loterie de tout genre; d'autre part, les revenus qui dépendent d'emplois du capital non prévus dans la précédente catégorie, c'est-à-dire les revenus qui dérivent de créances hypothécaires ou chirographaires, d'obligations ou lettres de change, et, d'une façon générale, de toute espèce de créances de capitaux.

B. — Les revenus temporaires à la production desquels concourent simultanément le travail et le capital (exercice du commerce et de l'industrie, bénéfices agricoles perçus par le fermier).

C. — Les revenus temporaires produits par le seul travail, par exemple par l'exercice d'un métier ou d'une profession, ou ceux que leurs possesseurs ne tirent pas actuellement du travail ou du capital (pensions, rentes viagères).

D. — Les revenus acquis sous forme de salaires ou pensions et payés par l'Etat, par les provinces et par les communes.

E. — Les revenus des métayers.

1° *Calcul du revenu net — Déductions.* — L'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière admet d'abord le régime des exemptions et des déductions. C'est ainsi que, pour le calcul du revenu net imposable, la loi autorise les déductions suivantes à opérer sur le revenu brut :

1° Charges passives hypothécaires ou non.

2° Dépenses inhérentes à la fabrication et à l'exercice des industries, comme les dépenses relatives à l'achat des matières premières, au paiement des salaires, des traitements.

Seuls les très petits revenus sont exemptés de l'impôt. Tandis que l'income tax ne frappe que les contribuables qui ont un revenu de plus de 160 £ (4.000 fr.) et que l'Einkommensteuer exonère les revenus jusqu'à 900 marks (1.125 fr.), la loi italienne élève en principe à 400 livres le minimum de revenu imposable, sauf pour les revenus provenant du capital. En Prusse et en Angleterre, ces exemptions totales forment avec la série des déductions partielles établies en faveur des revenus moyens un système dont le but est de tenir compte autant que possible, dans le calcul des charges d'impôt, de la faiblesse économique relative qu'indique, chez les individus, un chiffre peu élevé de revenu. En Italie, au contraire, l'exemption que nous avons indiquée a surtout pour motif les difficultés que présentent la taxation et le recouvrement des impôts sur les très petits revenus. Il faut bien avouer aussi qu'une élévation trop accentuée d'un minimum d'existence, étant donnée la façon dont est distribuée la masse des revenus en Italie, risquerait de porter une atteinte dangereuse à la productivité de l'impôt.

2° *Discrimination des revenus.* — L'impôt sur les revenus de la richesse mobilière admet aussi la règle de la discrimination des revenus. Nous avons vu que le législateur italien distingue parmi les revenus, les

revenus du travail, les revenus du capital, et les revenus mixtes nés de l'union du capital et du travail; il frappe chacune de ces catégories à des taux différents. Toutefois, le procédé employé s'éloigne sensiblement de ceux que nous connaissons jusqu'à présent. Une fois le calcul du revenu net effectué, on détermine la matière imposable de la manière suivante : les revenus de la cédule A sont imposés pour leur valeur intégrale, du moins quand il s'agit des emprunts de l'Etat et des communes et pour les 30/40 dans les autres cas; les revenus de la cédule B sont imposés pour les 20/40 de leur valeur; les revenus de la cédule C pour les 18/40, et enfin, ceux de la cédule D pour les 15/40. Ce mode d'imposition différentielle par taxation de fractions variables de la valeur réelle imposable aboutit au même résultat que les autres procédés de discrimination déjà vus. Le tableau suivant indique la valeur en tant pour cent des taux obtenus.

NATURE DES REVENUS		SOMME imposée	Taux de l'impôt sur le revenu total
A	1. Intérêts des capitaux prêtés à l'état.	tarif plein	20 0/0
	2. Intérêts des capitaux privés.	30/40	15 0/0
B. Revenus mixtes du capital et du travail.		20/40	10 0/0
C. Revenus du travail.		18/40	9 0/0
D. Traitements et pensions.		15/40	7 1/2 0/0

3° *Progression*. — Il faut signaler aussi la présence dans cet impôt d'une tendance très timide encore à la progression sous forme de tarifs dégressifs. Elle est obtenue de la façon suivante : les revenus inférieurs à

400 liras sont exempts d'impôt, sauf cependant les revenus de la cédula A qui sont toujours frappés; de plus, les revenus des cedules B et C, compris entre 400 et 800 liras, sont soumis à un dégrèvement dont les différents degrés sont fixés ainsi : déduction de 250 liras si les revenus sont compris entre 400 et 500 liras; déduction de 200 liras s'ils sont compris entre 500 et 600; déduction de 150 liras s'ils sont compris de 600 à 700; déduction de 100 liras s'ils sont compris entre 700 et 800. Les revenus de la cédula D bénéficient d'une déduction de 100 liras pour les revenus compris entre 400 et 500 liras. Comme tous ces dégrèvements doivent être calculés d'après la réduction du revenu net effectif au revenu imposable, il en résulte qu'il faut ramener en réalité au $\frac{6}{8}$ les revenus de la cédula B, au $\frac{5}{8}$, ceux de la cédula C, et au $\frac{4}{8}$ ceux de la cédula D, pour avoir le revenu imposable. Le minimum de revenu exempt d'impôt se trouve porté de ce fait pour les revenus de la catégorie B à 533 liras 40, pour ceux de la catégorie C à 640 liras 10, pour ceux de la catégorie D à 810 liras 10.

4° *Déclaration*. — Enfin pour l'impôt italien, comme pour l'*income-tax* et l'*einkommensteuer*, la déclaration du contribuable est la base de l'assiette. Toutefois le contrôle y est beaucoup plus libéral; les pouvoirs de l'administration sont exactement limités. D'une façon générale elle ne peut demander aux particuliers que des renseignements oraux. Seules les sociétés anonymes et en commandite par actions sont soumises à des règles d'investigation fiscale plus rigoureuses.

Conclusion. — Le tort de l'impôt italien sur la ri-

chasse mobilière c'est de n'être précisément qu'un impôt spécial sur les revenus de nature non foncière. La force contributive des sujets de l'impôt, ne peut donc pas être connue dans sa composition exacte et entière, ni frappée pour sa véritable valeur individuelle. Il manque à l'Italie un impôt sur l'industrie, séparé des autres impôts et qui puisse assurer une taxation réelle particulière de cette source déterminée de revenu, de la même façon que l'impôt foncier et l'impôt sur les maisons assurent la taxation réelle distincte et à la source des revenus des biens immobiliers. Au-dessus de ces catégories d'impôts organisant une taxation réelle cédulaire de toutes les sources de revenu, il pourrait être établi un plus gros impôt personnel, portant vraiment sur le revenu global de chaque contribuable et destiné à corriger et à compenser les injustices des impôts réels.

Impôts sur les successions

L'impôt italien sur les successions (*tassa di successione*), comme les impôts sur les successions de presque tous les états, admet dans ses dispositions des considérations relatives à la personne. C'est la loi du 23 janvier 1902, qui a marqué dans cette voie la plus importante étape. Parmi les règles adoptées, il faut signaler d'abord le principe de l'exemption des petits héritages : sont exemptés les héritages jusqu'à 100 liras; ensuite la déduction du passif : toutes les dettes qui grèvent la masse héréditaire doivent être déduites de l'actif brut, même si elles résultent d'actes sous seings-privés;

enfin, la progression des tarifs. La loi de 1902 l'organise d'après le système suivant ; l'impôt est réparti en sept classes ; la classe la plus basse commence à 300 liras, la plus haute comprend les fortunes de plus de 1.000.000 liras. Jusqu'à 300 liras, il y a une taxe fixe d'une lire ; de 301 à 1.000 liras, l'impôt est de 0,80 par 100 liras, entre ascendants et descendants et de 3 liras entre conjoints. Passé 1.000 liras, les tarifs s'élèvent d'une part avec l'affaiblissement des liens de parenté et d'autre part avec l'importance croissante de la fortune, de telle sorte que pour les parents au-delà du sixième degré et les non-parents, le maximum de la septième classe atteint 22 %.

§ 5. — SUISSE

Observations générales. — La législation fiscale des cantons suisses présente une extrême variété. On le conçoit aisément quand on sait que sur tous les points qui n'ont pas été réglés par les lois fédérales, ce sont les cantons qui sont souverains. Ce principe trouve une application particulièrement importante dans le domaine de l'impôt, domaine que le pouvoir fédéral a abandonné presque sans restrictions aux pouvoirs cantonaux. Il n'est donc pas étonnant que chaque canton se soit efforcé de conformer ses lois fiscales à ses conditions particulières de vie sociale et économique, à ses traditions et surtout à l'état de sa richesse publique. Si l'on recherche dans la variété de l'ensemble, les traits

communs à toutes les législations locales, on arrive aux constatations que nous allons brièvement indiquer. Les recettes budgétaires des cantons ont leur principale source dans l'impôt; le reste des ressources nécessaires est fourni soit par le domaine privé et industriel, soit par les répartitions fédérales. Quant aux finances du gouvernement fédéral elles sont alimentées par les impôts indirects, les cantons préférant avoir recours aux impôts directs.

L'Impôt personnel en Suisse. — Actuellement tous les cantons ont adopté soit l'impôt direct personnel sur le capital, soit l'impôt direct personnel sur le revenu, soit tous les deux simultanément. Il est intéressant surtout d'observer la faveur très marquée dont jouissent ces formes d'impôts dans un pays si démocratique. Il est juste aussi de dire que le développement de ces impôts est évidemment favorisé par le caractère tout à fait local et par suite restreint de leur application.

Tous les cantons possèdent l'impôt sur le capital prélevé dans la plupart des cas sur l'ensemble des capitaux mobiliers, car en vue d'éviter une double imposition intercantonale, le Tribunal fédéral a adopté la règle suivante : « La fortune immobilière est imposée au lieu de la situation des immeubles et la fortune mobilière au domicile du contribuable ». En ce qui concerne le calcul du capital imposable, on admet presque partout la déduction des dettes chirographaires.

La grande majorité des cantons adjoignent à l'impôt sur le capital, l'impôt sur le revenu, si bien qu'on peut

considérer cette combinaison comme constituant la règle générale de la législation fiscale suisse.

Quelques cantons, comme ceux de Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Tessin, Soleure, ont un impôt général sur le capital et un impôt général sur le revenu, autrement dit les revenus des capitaux déjà frappés par le premier impôt le sont de nouveau par le second. Les autres cantons évitent la superposition de ces deux impôts et décident que les revenus du capital atteints par l'impôt sur le capital seront exempts de l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, c'est l'impôt sur le capital qui est l'élément de base et l'impôt sur le revenu n'est qu'un impôt sur les revenus du travail, rentes et pensions. Enfin les cantons qui n'ont pas l'impôt sur le revenu (Appenzell, Genève, Glaris, Schwytz, Valais), le remplacent soit par des taxes, soit par des patentes, soit même par des impôts de capitation.

1° *Exemption d'un minimum d'existence.* — La majorité des lois cantonales admet l'exonération d'une certaine somme de capital ou de revenu à titre de minimum d'existence. Ce minimum varie beaucoup d'un canton à l'autre, toutefois la tendance est, dans les lois les plus récentes, d'en élever le chiffre. Quelques cantons étendent à tous les contribuables, quelle que soit leur fortune, le bénéfice du minimum d'existence; d'autres, au contraire, le réservent à ceux qui n'ont qu'un revenu inférieur. Enfin un certain nombre de cantons comme ceux d'Appenzell, de Bâle-Ville, de Soleure, du Tessin, de Vaud, de Lucerne, de Neuchâtel, font en outre entrer en ligne de compte les charges

de famille, le plus souvent sous la forme de la déduction d'une certaine somme par chaque enfant au-dessous d'un certain âge ou par chaque parent à la charge du contribuable. Fréquemment aussi il est accordé des exemptions spéciales pour les orphelins, veuves, vieillards, infirmes.

2° *Discrimination des revenus.* — Les lois fiscales suisses comportent aussi la discrimination des revenus. Les revenus des capitaux sont toujours plus sévèrement atteints que ceux du travail, des rentes ou des pensions. Tantôt la loi établit des tarifs différents pour chaque catégorie de revenus, tantôt elle réunit ces tarifs par un rapport qui doit constamment être maintenu entre eux, tantôt enfin elle fait une catégorie à part des rentes, pensions, usufruits, pour les soumettre à un taux spécial intermédiaire entre les taux extrêmes du travail et du capital.

3° *Progression.* — La poussée démocratique qui s'exerce sans cesse en Suisse a tout naturellement donné à la question de la progression des tarifs une importance toute particulière. Le nombre des partisans de l'impôt progressif s'y est accru considérablement depuis une vingtaine d'années et il s'accroît encore de jour en jour. A l'heure actuelle, on rencontre l'impôt progressif sur le capital ou sur le revenu dans vingt cantons sur vingt-cinq, et l'impôt progressif sur les successions dans neuf cantons. D'une manière générale, la progression, sous quelque forme que ce soit, est adoptée dans vingt et un cantons sur vingt-cinq.

On peut distinguer à ce point de vue trois groupes de cantons :

1° Ceux qui n'ont établi la progression que dans l'impôt sur le revenu : c'est le cas des cantons de Berne, du Tessin, de Saint-Gall, de Thurgovie et d'Unterwalden.

2° Ceux qui ont introduit la progression seulement dans l'impôt sur le capital; ce sont ceux de Genève et de Glaris.

3° Les cantons qui possèdent des impôts progressifs sur le capital et sur le revenu; la plupart des autres cantons sont dans cette situation.

La manière d'appliquer la progression varie avec chaque canton. Tantôt il y a une échelle de classes à laquelle correspond une échelle de tarifs; le capital et le revenu sont alors frappés soit pour la totalité au taux le plus élevé sous lequel ils tombent, soit pour chacune des fractions dont ils se composent, au taux qui lui correspond dans l'échelle des tarifs; tantôt il n'y a qu'un seul taux, mais l'impôt n'est alors perçu que sur une portion seulement du revenu ou du capital, cette portion grandissant avec le montant de la matière imposable; tantôt enfin le taux est proportionnel, mais majoré d'un tant pour cent progressif.

4° *Déclaration.* — Deux systèmes sont employés en Suisse pour déterminer la matière imposable : évaluation administrative et déclaration. En ce qui concerne l'évaluation administrative, elle est faite comme partout ailleurs, d'après les signes extérieurs des éléments imposables et est appliquée sous forme de règles moyennes à tous les contribuables. Etant donné son caractère approximatif, elle n'a guère de succès; elle n'existe

que dans deux cantons (Appenzell et Glaris). Tous les autres cantons ont recours au régime de la déclaration. Cette déclaration est obligatoire; elle est sanctionnée par des amendes ou par la perte du droit de recours. Le contrôle en est assuré par une commission composée différemment suivant les cantons.

Il faut noter que dans un certain nombre de cantons, pour vérifier l'exactitude des déclarations, on établit un inventaire au décès, portant sur tous les biens du défunt. L'Etat peut ainsi reconnaître si le contribuable, pendant les années qui ont précédé sa mort, a véritablement payé le montant d'impôt dont il était redevable en raison du chiffre réel de sa fortune. En cas de fraude, les héritiers sont tenus de restituer les sommes soustraites et souvent de payer en sus une forte amende. C'est évidemment ce qu'on a trouvé de mieux pour protéger le Fisc contre les fausses déclarations. Cependant, c'est une mesure qui ne laisse pas d'être fortement inquisitoriale.

Conclusion. — Le système d'impôts suisse a donc un caractère personnel très accentué, et tel quel, il est rentré complètement dans les mœurs du pays. Il ne se trouve presque plus personne pour l'accuser de vexation et d'inquisition. L'extension même de la personnalité, au cours de ces dernières années, montre en tous cas que les cantons suisses n'ont éprouvé aucune de ces conséquences fâcheuses dont on a coutume de menacer cette formule d'imposition. Même dans les cantons où l'opposition a été la plus violente, la satisfaction est maintenant générale, et dans aucun d'eux

il n'est question d'abandonner les positions acquises pour retourner aux procédés archaïques de taxation. C'est un argument d'autant plus frappant en faveur de l'impôt personnel, que la Suisse est le pays le plus démocratique de l'Europe.

§ 6. — BELGIQUE

La Belgique tire des impôts une grande partie des ressources dont elle a besoin. Dans son budget, sous la rubrique « Impôts » se groupent des impôts directs, des douanes et accises, des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe, de succession. Ce sont, bien entendu, les douanes et impôts de consommation qui produisent les plus grosses recettes. Quant aux contributions directes, ce qui caractérise leur régime, c'est son ancienneté. Les lois qui les organisent datent toutes, soit de l'époque de la domination française, soit de l'époque du royaume des Pays-Bas. Depuis 1830, le régime n'a pas été modifié dans son essence; aussi est-il inutile, vu ses origines lointaines, d'y rechercher des impôts personnels. La contribution foncière, l'impôt des patentes, les redevance sur les mines, sont des impôts réels qui frappent séparément et à leur source, les diverses catégories de revenu.

Contribution personnelle. — La contribution personnelle n'a évidemment de personnel que le nom. Certes, dans sa conception théorique, elle est personnelle, puisque c'est un impôt général sur le revenu. Mais les faits

d'application ont complètement vicié son principe originel. La détermination de l'assiette imposable ne repose pas sur la déclaration du contribuable, mais sur des présomptions qui ont leurs bases dans des indices, des signes extérieurs, consacrés officiellement par la loi. Ces indices sont au nombre de cinq : valeur locative, nombre des portes et fenêtres, valeur du mobilier, nombre de domestiques, nombre de chevaux. De bonne heure la pratique a modifié le rôle que, dans l'esprit du législateur, ils devaient remplir, et la contribution personnelle s'est transformée graduellement en cinq impôts véritablement distincts, sans relation logique entre eux. Elle n'est donc ni un impôt cédulaire sur le revenu, ni un impôt global sur le revenu et le rapport qu'elle peut avoir avec la véritable capacité des individus est extrêmement lointain : dans tous les cas, elle ne renferme aucun des éléments qui individualisent l'impôt. En réalité, elle n'est qu'un impôt sur certaines formes de dépenses tout à fait semblable en cela aux impôts de consommation. A ce titre, elle constitue vraiment une sorte d'impôt indirect sur le revenu.

§ 7. — AUTRICHE

L'Autriche a, pour base de son système fiscal, des impôts indirects qui n'exemptent pas les articles de première nécessité et les objets de grande consommation. Les impôts directs ne forment qu'une faible partie des recettes.

Historique

Jusqu'à la loi du 23 octobre 1896, entrée en vigueur à partir du 1^{er} janvier 1898, le système des impôts directs en Autriche comprenait un impôt sur la propriété bâtie (*Gebäudesteuer*), un impôt foncier (*Grundsteuer*), un impôt sur l'industrie (*Erwerbsteuer*) et un impôt sur le revenu (*Einkommensteuer*). L'ensemble formait, sauf pour l'impôt sur le revenu, une organisation analogue à celle qui existe en France. Quant à l'*Einkommensteuer*, il frappait seulement les revenus qui ne provenaient pas de l'industrie. Ce système, établi par la loi du 29 octobre 1849, fut profondément modifié par la loi du 25 octobre 1896. Le fond de la réforme a été la substitution aux contributions antérieures sur l'industrie et sur le revenu, d'un impôt direct personnel. C'étaient, en effet, l'impôt sur les revenus industriels et commerciaux et l'impôt sur le revenu ou *Einkommensteuer* qui soulevaient le plus les critiques des théoriciens et des contribuables. Assis sur des bases tout à fait insuffisantes, ils permettaient à une très importante fraction de la matière imposable d'échapper à la taxation. Aussi tous les efforts portèrent-ils sur ces derniers impôts; on respecta l'impôt réel sur le revenu des propriétés bâties et l'impôt réel foncier, beaucoup moins défectueux que les deux autres.

La réforme financière autrichienne de 1896 constitue un acheminement très sérieux vers la forme subjective d'imposition du revenu; elle prépare véritablement le passage de l'impôt cédulaire purement objectif sur les profits à l'impôt général personnel sur le revenu.

Organisation actuelle des impôts directs autrichiens

La loi de 1896 institue plusieurs impôts :

1° Un impôt général sur l'industrie. Y est soumis « quiconque exploite une entreprise industrielle ou exerce une profession ayant pour but de réaliser un gain ». Toutefois sont exemptées de cet impôt toutes les entreprises placées sous la surveillance des pouvoirs publics, ainsi que l'industrie agricole et forestière. Les contribuables y sont répartis en quatre classes, suivant le montant d'impôt payé par eux dans l'année qui précède, et le revenu moyen des contribuables est déterminé d'après leur déclaration et même d'office. Les déclarations sont faites à des commissions d'évaluation du revenu, qui ont le droit de les contrôler par tous les moyens de preuve. Cet impôt pèse sur les revenus eux-mêmes et par suite ne tient pas compte des capitaux passifs incorporés dans l'industrie, c'est-à-dire des dettes, ni des circonstances personnelles à l'entrepreneur ; il ne frappe donc pas le véritable revenu de l'entreprise, mais un revenu moyen.

2° Un impôt industriel sur les entreprises assujetties à un compte-rendu public. Mais alors que l'impôt général sur l'industrie n'est qu'un impôt sur le revenu moyen, celui-ci frappe le revenu net. De plus, les personnes physiques grevées du premier sont assujetties également à l'impôt personnel sur le revenu ; au contraire, les personnes juridiques en sont exemptes. Cette différence de traitement n'a pas d'autre raison que la difficulté qu'il y a à constater le revenu des industries d'une façon générale alors qu'il est relativement très

aisé de le connaître exactement quand il s'agit d'industries obligées à un compte-rendu public; en outre il semble difficile de soumettre des personnes juridiques à un impôt progressif personnel sur le revenu.

3° Un impôt sur les intérêts (*Kapitalrentensteuer*). Y est soumis quiconque perçoit des revenus de capitaux qui ne sont pas déjà frappés directement par l'impôt foncier, ou par les impôts établis sur les propriétés bâties, sur l'industrie ou sur les traitements. Sont exemptes de cet impôt, les personnes dont les revenus ne dépassent pas 600 florins. Toutefois, les intérêts des dettes ne doivent pas être déduits en principe, sauf en des cas spéciaux. Les contribuables de l'impôt sur les rentes sont soumis à l'obligation de déclarer annuellement leurs revenus. Le taux est de 10 % sur la dette de l'Etat qui n'est pas exemptée; de 3 % sur les revenus de fermages; de 2 % sur les autres revenus; de 1 $\frac{1}{2}$ % sur les intérêts des dépôts des Caisses d'épargne.

4° Un impôt général personnel sur le revenu et sur les salaires (*Personaleinkommen und Besoldungsteuer*). Cet impôt porte d'abord sur les revenus industriels et commerciaux et sur tous les autres revenus dérivés de l'activité personnelle. Il frappe toutes les personnes physiques, sauf pourtant celles dont l'ensemble du revenu annuel ne dépasse pas 600 florins. Par revenu imposable on entend la somme des revenus annuels des membres la famille. On déduit de ce revenu tout ce qui est dépensé pour l'obtenir, l'assurer et le conserver, notamment les intérêts des dettes et les primes d'assurance. Il y a en outre toute une série de dispositions

spéciales relatives à différentes sources de revenu et qui ont pour objet de ne faire reposer l'impôt que sur le revenu net.

Cet impôt porte ensuite sur le revenu venant des traitements, salaires et retraites. A cet égard il comprend toutes les rémunérations fixes des fonctionnaires, employés et domestiques de l'Etat et des établissements publics, des associations, sociétés, ainsi que les traitements des employés et des domestiques privés et les retraites de toute nature dont peuvent jouir ces personnes.

Enfin l'impôt personnel frappe tous les revenus provenant de capitaux, c'est-à-dire les revenus des capitaux soumis à l'impôt sur les intérêts, et les revenus des capitaux qui en sont exempts. Les tarifs sont établis suivant une échelle progressive. Cette échelle est répartie en 65 classes pour les revenus inférieurs à 48.000 florins. Le tableau suivant indique les classes types et leur montant d'impôt :

CLASSE	REVENU (florins)	IMPOT (florins)
1	600 à 625	3 60
10	950 à 1.000	9 20
20	1.900 à 2.000	30 »
30	4.200 à 4.600	101 »
40	9.000 à 9.500	272 »
50	18.000 à 19.000	670 »
60	36.000 à 38.000	1.390 »
65	46.000 à 48.000	1.860 »

De 48.000 à 100.000 florins de revenu, les échelons de la classification montent chaque fois de 2.000 florins et l'impôt de 100 florins. De 100.000 à 105.000 florins, l'impôt est de 4.650 florins. Quant aux revenus supérieurs à 105.000, il y a augmentation de 250 florins par 5.000 florins, c'est-à-dire qu'ils sont frappés au taux de 5 %.

En ce qui concerne l'établissement de l'assiette de l'impôt, chaque contribuable est obligé de donner verbalement ou par écrit une description détaillée de ses revenus annuels. Mais les personnes qui ont un revenu imposable ne dépassant pas 1.000 florins sont en principe dispensées de la déclaration, à moins qu'elles ne soient spécialement requises de la fournir.

5° Un impôt supplémentaire sur les gros traitements. Cet impôt part du taux de 0,49 % pour les traitements de 3.200 florins et s'élève à 6 % pour les traitements supérieurs à 15.000 florins.

§ 8. — ETATS-UNIS

Finances fédérales. — Il faut distinguer ici entre les finances du gouvernement fédéral et les finances des états.

Le gouvernement fédéral n'a comme sources de recettes que des impôts indirects et les revenus de son vaste domaine. Sur 800 millions de dollars de recettes ordinaires, les douanes lui ont fourni, ces dernières années, plus de 280 millions de dollars, les droits d'ac-

cise (sur les tabacs ,spiritueux, etc.), 250 millions, les postes plus de 200 millions, les autres recettes diverses, 60 millions.

C'est la Constitution elle-même qui réduit les ressources du pouvoir fédéral aux impôts indirects, D'après elle, en effet, le pouvoir fédéral ne peut imposer de taxe directe qu'en proportion de la population, telle qu'elle résulte des recensements. Il s'ensuit que si deux états ont même population, l'impôt direct fédéral devra leur faire payer la même somme, bien que l'un puisse être dix fois plus riche que l'autre. Comment songer, dans de pareilles conditions, à établir un impôt qui, par sa nature, est destiné à atteindre chaque contribuable à raison même de sa richesse. Le but des auteurs de la Constitution était d'ailleurs de rendre impossible tout établissement d'impôt direct fédéral, car ils voulaient, avant tout, limiter les ressources du gouvernement central, pour l'empêcher d'étendre ses droits au détriment de ceux des pouvoirs locaux et des particuliers. Malgré cet obstacle, un impôt direct fédéral sur le revenu a pu fonctionner pendant quelques années aux Etats-Unis. Il est vrai que ce fut pendant la guerre civile et que personne ne s'avisa, au cours de ces terribles années de crise, de réclamer l'application rigoureuse des lois fédérales. Mais une fois la guerre terminée, l'impôt fut aboli. En 1894, un nouvel impôt sur le revenu fut voté par le Congrès et sanctionné par le président Cleveland. Déféré à la Cour Suprême, celle-ci le déclara inconstitutionnel, ce qui ne pouvait d'ailleurs faire aucun doute, étant donnée la formule de la Constitution elle-même.

Enfin, en ces dernières années, les idées radicales ont trouvé des adhérents nombreux et de grande autorité. M. Bryan, du côté des démocrates, M. Roosevelt, du côté des républicains, ont repris le problème et cette fois se sont efforcés de lui donner la seule solution qu'il puisse comporter. Ils ont, en effet, eu recours à une Revision de la Constitution fédérale. Ils ont proposé d'y introduire un amendement en vertu duquel le Congrès aurait le droit d'établir et de faire percevoir des impôts sur les revenus de quelque source qu'ils proviennent, sans répartition entre les divers états et sans avoir à tenir compte d'aucun dénombrement. Il semble bien, malgré la lenteur et la difficulté de la procédure de Revision, que l'amendement doive aboutir.

Finances des Etats. — Si nous passons aux ressources des Etats particuliers, il nous faut constater que les impôts personnels y sont très peu développés. On ne peut citer actuellement que trois exemples de cette sorte d'impôt. C'est ainsi que les deux Etats de la Caroline du Nord et de la Caroline du Sud ont chacun un *income tax* gradué. Mais ces deux impôts ne produisent presque rien. En réalité, ils existent beaucoup plus sur le papier que comme mesure fiscale capable de procurer de sérieuses recettes. En mars 1908, un impôt progressif sur le revenu a été institué dans le nouvel Etat d'Oklahoma.

Cependant, au cours de ces dernières années, on a pu constater une impulsion très caractérisée en faveur de l'introduction des taux progressifs dans les impôts sur les successions. Sur les trente-six Etats américains

qui, aujourd'hui, possèdent des taxes successorales, treize appliquent le principe progressif. Presque partout d'ailleurs ces impôts admettent la déduction du passif et l'exonération des petits héritages.

Enfin il existe dans chaque Etat un impôt général sur le capital (*general property tax*) qui a pour base de détermination de son assiette imposable, la déclaration du contribuable.

§ 9. — HOLLANDE

La Hollande tire elle aussi ses principales ressources des impôts indirects, mais sa grande richesse lui permet de les limiter aux consommations de luxe.

En tant qu'impôts directs, elle a un impôt sur le patrimoine combiné avec un impôt sur les revenus professionnels. Le tout est complété par un impôt foncier et un impôt sur les successions. Cette organisation date des réformes accomplies entre 1892 et 1896 par le ministre Pierson. Au moment même où la Prusse s'efforçait d'atteindre les facultés globales du contribuable, en instituant un impôt général sur le revenu, quelle que fût sa source, la Hollande touchait au même but, mais par une voie différente. D'un côté elle frappait les revenus professionnels par un impôt spécial, d'un autre côté elle établissait un impôt général sur le patrimoine. L'Etat hollandais a donc aujourd'hui, en plus de ses impôts fonciers réels, un véritable impôt personnel sur le revenu général, puisque tous les reve-

nus sont atteints, les uns par l'impôt sur les revenus professionnels, qui frappe les produits du travail, les autres par l'impôt sur le patrimoine qui porte sur toutes les propriétés immobilières et mobilières, les titres de rente publique, les crédits hypothécaires et les capitaux de n'importe quelle nature, machines, véhicules, chevaux, instruments agricoles, etc.

On retrouve dans l'organisation coordonnée de ces deux impôts tous les caractères de la personnalité. Ce sont d'abord les déductions que la loi ordonne du fait des dettes et charges du contribuable. Ce sont ensuite les exemptions en faveur des fortunes inférieures à 13.000 florins et la progressivité du taux de l'impôt sur le patrimoine et du taux de l'impôt sur les revenus professionnels; il faut pourtant remarquer que pour ces derniers le minimum d'existence est plus élevé que le minimum d'existence adopté dans l'impôt sur le patrimoine. C'est enfin la discrimination des revenus : les tarifs perçus sur le capital, c'est-à-dire sur les revenus fondés, sont sensiblement plus élevés que les tarifs perçus sur les revenus du travail ou revenus non fondés.

La détermination de l'assiette se fait au moyen de la déclaration; en cas de non déclaration, la taxation a lieu d'office par l'administration elle-même.

§ 10. — DANEMARK — SUÈDE — NORVÈGE

Danemark. — La législation fiscale sur les impôts directs est récente en Danemark. C'est une loi de 1903

qui a établi pour les besoins généraux de l'état, un impôt sur le revenu et un impôt supplémentaire sur le capital. Dans l'impôt sur le capital le taux est proportionnel, dans l'impôt sur le revenu il est progressif. Le côté intéressant de l'impôt sur le revenu, c'est que le minimum d'existence exonéré varie avec le caractère du district. A Copenhague, l'exemption est de 800 kroner; elle n'est que de 700 kroner dans les bourgs et de 400 dans les districts ruraux.

Suède. — C'est une loi de 1877 modifiée en 1902 qui a établi l'impôt sur le revenu comme recette d'état. Cet impôt est progressif et comporte une exemption totale en faveur des revenus inférieurs à 4.000 kroner (1.375 francs) et des exemptions partielles pour les revenus de 4.000 à 4.000 kroner. Il existe aussi un impôt progressif sur les successions.

Norvège. — On y trouve tout ensemble un impôt progressif sur le revenu et un impôt progressif sur les successions. Dans l'impôt sur le revenu, les revenus jusqu'à 4.000 kroner jouissent d'exemptions plus ou moins considérables, qui deviennent même totales pour les revenus inférieurs à 1.000 kroner. Il y a à côté un impôt supplémentaire sur le capital et des impôts locaux sur le revenu.

§ 11. — RUSSIE

La Russie a pour fondement de ses finances des impôts indirects plus élevés que dans tous les autres pays, si on les compare dans leur rapport avec les impôts

directs. Le gouvernement se trouve contraint par la nécessité de ne faire aucune exception en faveur des consommations nécessaires. Il ne faut pas oublier non plus que la Russie est arrivée la dernière au régime de l'Economie monétaire contemporaine et que les institutions de la vie économique moderne ne se sont pas encore substituées partout aux formes anciennes de l'Economie naturelle. Les impôts directs réels et notamment les impôts fonciers produisent peu, comme d'ailleurs les impôts de succession qui les complètent. Aussi est-il à peine besoin de dire que les impôts personnels y sont encore inconnus, l'imposition directe revêtant toujours la forme objective de taxation.

§ 12. — JAPON

Le Japon a introduit chez lui la plupart des institutions européennes et ce n'est pas seulement dans le domaine du droit privé qu'il a fait des emprunts aux lois, coutumes, traditions des états occidentaux, mais c'est aussi et surtout dans le domaine du droit public. Il a notamment organisé sur le modèle des nations européennes son système d'impôts et son administration financière.

Le budget ordinaire de l'empire du Japon fait, comme les états d'Europe, une place très importante aux impôts indirects. Quant aux impôts directs, ils ne constituent qu'une ressource secondaire, quoique relativement plus importante qu'en France.

Parmi ces impôts directs, deux sont réels : ce sont l'impôt foncier et les patentes ; le troisième est un impôt d'allure personnelle ; c'est un impôt sur le revenu. Cet impôt atteint tous les revenus, qu'ils proviennent des capitaux des contribuables, ou de leur commerce et industrie. La loi japonaise y admet la déduction des frais d'exploitation, intérêts des dettes, etc. Elle établit aussi une exemption totale en faveur des revenus inférieurs à 300 yen. Enfin le taux y est progressif. Les revenus sont répartis en douze classes suivant leur chiffre et le tarif qui les frappe s'élève à chaque classe.

Les finances japonaises comprennent encore un impôt sur les successions qui, lui aussi, emploie un tarif progressif.

§ 13. — CONCLUSION

Quelque jugement que l'on puisse porter sur la valeur respective de l'impôt réel et de l'impôt personnel, on ne peut pas ne pas reconnaître dans l'œuvre fiscale positive, l'existence d'un courant législatif très puissant, qui porte les Etats vers la forme personnelle de l'imposition. De l'examen qui précède, il résulte clairement que cette tendance s'accroît presque partout : qu'on le veuille ou non, la démocratie s'affirme de plus en plus et l'idéal de justice qu'elle poursuit dans tous les pays, la conduit naturellement à individualiser l'impôt. L'évolution universelle des législations fiscales, qu'elle se traduise par l'exonération d'un minimum d'existence par la discrimination des revenus, par l'adoption de la

progressivité des tarifs ou simplement par la spécialisation des impôts réels et l'adoption de correctifs à leurs défauts (déductions, calcul du revenu net, déclaration), a comme effet d'enlever partout à l'impôt son caractère purement réel pour le rapprocher de plus en plus de la personne et le mesurer à ses facultés. Ce qu'on recherche presque universellement aujourd'hui, ce n'est plus une mesure unique, uniforme, invariable, s'appliquant à tous les revenus et écartant la personne pour exclure tout arbitraire. C'est une mesure flexible qui puisse s'adapter à la véritable capacité contributive, réaliser pour chacun l'égalité de sacrifice et même au besoin atténuer d'une manière indirecte les inégalités de la fortune. C'est pourquoi l'organisation d'impôts personnels sur le revenu ou sur le capital apparaît comme la voie la plus directe et la plus sûre qui puisse conduire à la pratique sincère de cette nouvelle formule de justice fiscale. Les états eux-mêmes sont d'autant plus disposés à suivre cette voie qu'elle leur donne le moyen très précieux de se prémunir contre le redoutable imprévu des situations financières.

TROISIÈME PARTIE

Droit fiscal positif français

Généralités. — L'impôt réel est resté jusqu'à ce jour la caractéristique des finances françaises. Toute l'œuvre fiscale du xix^e siècle apparaît comme dominée par la constante préoccupation de protéger les individus contre le Fisc, de les défendre contre les abus du pouvoir et les dangers de l'arbitraire, de leur assurer de la part de l'administration fiscale, le respect rigoureux du secret des affaires privées. Était-il possible de trouver une forme d'imposition qui fût mieux que la réalité, susceptible de répondre à ces vues ? L'impôt réel n'est-il pas celui qui, ignorant complètement la personnalité du contribuable, et frappant la richesse dans ses éléments objectifs et à ses sources mêmes, laisse à l'individu le plus de liberté et de sécurité ?

C'est dans toutes ces considérations que se trouve la raison d'être de notre système d'impôts. Elles expliquent d'abord la place prépondérante qui est faite dans l'ensemble de nos ressources publiques, aux impôts de consommation ; réels par leur nature même, ils restent au suprême degré indifférents à tout ce qui touche à la personne. Elles expliquent ensuite le rôle considérable qu'y jouent les impôts du timbre et de l'enregistrement établis sur les actes juridiques : ils les frappent sans se soucier le moins du monde des situations individuelles. Elles expliquent enfin et surtout les caractères essentiels de notre système d'impôts directs. Tous nos impôts directs sont en effet des impôts réels : l'impôt foncier dû par les terres et les maisons, sans déduction du passif ; l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières qui ne s'occupe pas davantage des facultés économiques du contribuable ; la patente assise en partie sur les moyens de production ; la contribution personnelle, survivance de la capitation des temps primitifs, la contribution mobilière et l'impôt des portes et fenêtres qui, malgré leur caractère d'impôts sur le revenu global, ne sont en réalité que des impôts sur des dépenses d'une nature spéciale ou pour mieux dire des impôts indirects sur le revenu.

En pareille matière, il n'est point de meilleure preuve que celle qui résulte des chiffres. Prenons le budget des recettes de 1909 : nous constatons que les différentes sources de recettes publiques peuvent être classées d'après leur chiffre dans l'ordre suivant (il s'agit ici des recettes brutes proprement dites) :

Contributions indirectes	733 millions de francs		
Timbre (actes juridiques, mutations)	607,4	—	—
Douanes	535,5	—	—
Successions	277	—	—
Contribution des patentes	147,1	—	—
Impôt sur les maisons	106,6	—	—
Contribution personnelle mobilière	106,2	—	—
Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	101,1	—	—
Contribution des portes et fenêtres	68,8	—	—
Taxes assimilées	45	—	—

Ces chiffres mettent surtout en relief, la prédominance énorme des recettes qui proviennent des impôts indirects sur celles qui proviennent des impôts directs et c'est bien là le trait fondamental de notre fiscalité. Est-il besoin de faire remarquer combien une pareille situation est peu favorable à la justice. L'impôt indirect frappe à l'aveugle et son fardeau repose plus lourdement sur les épaules du pauvre, que sur celles du riche. Il semble donc qu'on aurait dû chercher dans les impôts directs une compensation à cette inégalité. Tel n'a pas été pourtant la politique de nos financiers, et notre système d'impôts directs n'a jamais réalisé qu'un très médiocre effort vers la justice fiscale. Le souci exagéré des droits de l'individu qui a inspiré toutes les dispositions de ce système et présidé à l'organisation de tous ses éléments, l'a constamment tenu éloigné du

rôle qui lui revenait naturellement. Il est demeuré jusqu'à ce jour presque exclusivement réel, écartant toutes les modifications sérieuses et profondes qui auraient pu le rapprocher véritablement de la personnalité du contribuable. C'est pourquoi, loin de compenser les iniquités fiscales, il n'a jamais fait que les consolider et les augmenter. Aussi cesse-t-il de plus en plus d'être en harmonie avec les conceptions élaborées par la théorie financière moderne et réalisées en grande partie déjà dans les législations étrangères.

Toutefois, le courant formidable des idées démocratiques est sur le point de détruire ce vieil édifice individualiste, ébranlé déjà par un grand nombre de chocs. Aux droits de l'individu s'opposent maintenant d'une façon très forte ceux du corps social, et le législateur plus préoccupé jusqu'ici de défendre et d'établir les droits du contribuable que d'en déterminer les devoirs, est depuis quelques années entraîné irrésistiblement par le mouvement général des faits et des idées, à subordonner l'individu à la collectivité. Cette tendance se manifeste surtout par l'abandon de la forme purement objective de l'impôt et la faveur grandissante témoignée à sa forme subjective. La loi fiscale française semble vouloir s'attacher chaque jour plus étroitement à l'individu; elle s'efforce de formuler ses obligations envers le groupement social dont il fait nécessairement partie et de déterminer de plus en plus rigoureusement la quote-part qu'il doit fournir aux sacrifices communs, étant données ses disponibilités économiques. Les étapes de cette évolution ont abouti en 1909 au vote par

la Chambre des Députés du projet de réorganisation de nos impôts directs présenté par M. Caillaux, projet qui institue un impôt véritablement personnel : l'impôt complémentaire sur le revenu global.

Nous diviserons donc tout naturellement les développements que nous allons consacrer à l'étude de notre régime fiscal des impôts directs au point de vue de la réalité et de la personnalité, en trois chapitres.

1° Dans un premier chapitre nous étudierons la réalité dans nos impôts directs.

2° Dans un deuxième chapitre nous examinerons les tendances de notre législation à la personnalité.

3° Enfin un troisième chapitre sera consacré à l'examen du projet de M. Caillaux en tant qu'il réalise la forme tout à fait moderne et développée de l'imposition personnelle.

CHAPITRE PREMIER

La réalité dans nos impôts directs

Le système français des contributions directes comprend surtout les quatre « *Vieilles* » : impôt foncier, impôts des portes et fenêtres, contribution personnelle mobilière, impôt des patentes. Il faut noter toutefois que la loi du 5 août 1890 a séparé l'impôt foncier en deux parties distinctes : impôt sur les propriétés non bâties et impôt sur les propriétés bâties. A côté de ces impôts directs proprement dits, il faut placer les taxes assimilées et aussi la taxe de 4 % sur le revenu des valeurs mobilières qui est un véritable impôt direct frappant à sa source une catégorie spéciale de revenu.

Tous ces impôts ont une organisation absolument réelle. Il est aisé de s'en rendre compte. Nous savons en effet ce qu'on entend par impôt personnel. Nous avons vu que cette sorte d'impôt se caractérisait surtout par la présence de quatre éléments constitutifs

indispensables à toute tentative d'individualisation de l'impôt : détermination directe de l'assiette par le procédé de la déclaration obligatoire contrôlée; calcul du revenu net (déduction des dettes, du minimum d'existence, des charges de famille); discrimination des revenus; progression des tarifs.

Reprenons ces quatre éléments et recherchons quel est leur rôle dans notre système d'impôts directs.

1° — *Notre système d'impôts directs au point de vue de la déclaration du revenu.* — La caractéristique la plus manifeste de nos impôts directs, c'est le rôle énorme, presque exclusif, que joue dans la constatation des revenus imposables le procédé indiciaire.

Nous savons en effet que pour la détermination de la matière imposable deux procédés sont possibles. On peut d'abord recourir au système indiciaire ou système des signes extérieurs : l'impôt est alors assis sur des présomptions tirées de certains faits visibles qui paraissent être en relation avec les ressources du contribuable. On peut ensuite employer le procédé de la constatation directe. Ce dernier procédé présente à son tour deux modalités : d'un côté on peut exiger du contribuable qu'il déclare lui-même ses revenus; de l'autre on peut simplement donner soit à une commission, soit à tout autre organe administratif, le pouvoir et les-moyens de procéder d'office à l'évaluation. A vrai dire, aucune de ces deux méthodes, déclaration, taxation directe administrative, ne figure isolément dans les législations positives; elles se combinent et se complètent toujours l'une l'autre, et la seule différence

entre les Etats à ce point de vue, c'est que le premier rôle appartient tantôt à la première, tantôt à la seconde. Tout au contraire, chez nous, l'assiette de trois de nos impôts directs, contribution des portes et fenêtres, contribution personnelle mobilière, contribution des patentes est déterminée d'après le seul procédé indiciaire.

En ce qui concerne la contribution mobilière et l'impôt des portes et fenêtres, il suffit de se rappeler les conditions historiques de leur création pour savoir ce qu'ils sont vraiment. Dans son rapport à l'Assemblée Constituante, M. de la Rochefoucauld disait à propos de la contribution mobilière : « Le prix des loyers des maisons n'est pas une mesure d'une exactitude rigoureuse, mais c'est encore la moins imparfaite qu'on ait pu trouver. Il est en général vrai que chacun est logé suivant ses facultés. » De même, Legrand présentant au Conseil des Anciens la contribution des portes et fenêtres s'exprimait ainsi : « L'homme riche prend un logement éclairé par beaucoup de fenêtres, mais celui qui est dans la médiocrité ou l'indigence proportionne son logement à ses besoins. » Voilà donc deux impôts qui sont destinés à atteindre le revenu global du contribuable et qui pourtant, au lieu de frapper le revenu véritable directement et sincèrement calculé, ne reposent en réalité que sur deux signes extérieurs, deux indices qu'on estime être en relation exacte avec la richesse du sujet de l'impôt : la valeur locative de l'habitation, le nombre des ouvertures. Qu'est-ce à dire, sinon qu'ils ne sont rien autre que de véritables impôts

sur les dépenses, analogues en tous points aux impôts indirects proprement dits.

La contribution des patentes est, elle aussi, assise sur les signes extérieurs. Le législateur a recherché les éléments tangibles susceptibles de constituer des indices sérieux sur lesquels il puisse établir ses présomptions, pour le calcul des revenus professionnels. Le résultat de ses recherches, ce fut la consécration comme indices légaux des signes extérieurs suivants : valeur locative non seulement de l'habitation personnelle, mais des locaux affectés à l'exercice de la profession, nature même de la profession, nature et puissance de l'outillage, nombre des ouvriers et des employés, population de la commune où s'exerce la profession.

Cependant, il est des cas où l'évaluation directe est admise, mais on n'y a recours alors que dans la mesure où on peut le faire sans exiger une déclaration du contribuable et sans donner à l'administration fiscale des pouvoirs d'investigation qui soient menaçants pour le secret des choses privées. Telle est la raison pour laquelle on procède à l'évaluation directe des revenus de la terre par le cadastre et des revenus des maisons par des opérations administratives renouvelées tous les dix ans. Il s'agit là, en effet, de revenus très difficiles à dissimuler et qu'il est aisé de connaître directement. Le Fisc peut les évaluer par lui-même sans qu'il lui soit nécessaire de recourir à des moyens spéciaux et rigoureux d'investigation. Ces impôts d'ailleurs n'atteignent pas plus que les précédents le revenu réel des individus, mais seulement un revenu moyen objectif

faisant abstraction de tous les facteurs qui peuvent influencer sur la situation véritable des imposés.

C'est aussi par évaluation directe que le Fisc détermine les revenus des valeurs mobilières; il n'a pour cela qu'à s'adresser aux personnes morales qui les produisent et à prélever entre leurs mains le montant de l'impôt avant toute répartition entre les possesseurs des titres.

Le procédé de la déclaration n'existe chez nous que pour quelques taxes assimilées. C'est en effet au contribuable à déclarer ses chevaux, ses voitures, sa bicyclette, ses billards, son automobile. Si on l'a admis pour ces petits impôts, c'est précisément à cause de leur caractère tout à fait accessoire, car, la déclaration, en raison de leur minime importance, n'offre guère de danger.

Le procédé français de détermination des facultés imposables est donc l'antipode de la méthode qui convient aux impôts personnels. Nous avons vu, en effet, que la déclaration obligatoire est un élément essentiel de tout système qui veut connaître la situation véritable du sujet de l'impôt et par suite serrer de très près la capacité contributive de chaque imposable. C'est l'établissement de cette déclaration obligatoire et l'organisation de son contrôle qui ont fait le fond de toutes les grandes réformes financières à l'étranger. Malgré les résultats très fâcheux auxquels aboutit le procédé indiciaire, le législateur français y est demeuré fidèle jusqu'à ce jour. L'heure ne semble plus éloignée, cependant, où les progrès des théories fiscales auront enfin

une répercussion pratique au sein de notre législation. C'est ce que nous verrons plus loin.

2° — *Notre système d'impôts directs au point de vue du calcul du revenu net.* — Cette prépondérance du système indiciaire n'est pas le seul élément de réalité qui rentre dans l'organisation de nos impôts directs. Il nous faut montrer aussi que ces impôts ne tiennent aucun compte des situation individuelles. Ce qu'ils frappent, c'est le revenu objectif, la matière imposable elle-même, abstraction faite de tous les facteurs qui donnent à cette matière sa vie particulière et distincte, sa valeur individuelle. Cela est vrai aussi bien des impôts qui reposent sur les sources isolées de revenu, comme l'impôt foncier sur les propriétés bâties, l'impôt foncier sur les propriétés non bâties, la taxe de 4 % sur les valeurs mobilières et la patente, que des impôts qui ont pour assiette le revenu global des individus : contribution mobilière, impôt des portes et fenêtres.

Si nous prenons l'impôt foncier non bâti, nous voyons qu'une même parcelle de terre paie toujours le même montant d'impôt calculé au même taux et d'après les mêmes règles, quelle que soit la situation économique de ses propriétaires successifs, paysan qui exploite péniblement son petit patrimoine ou grand propriétaire foncier qui perçoit sans peine ses fructueux fermages. L'impôt ne voit que le revenu abstrait que le possesseur actuel est censé tirer de sa terre, étant donnée la catégorie à laquelle elle appartient, c'est-à-dire le revenu moyen que la loi a déterminé pour cette catégorie.

Même constatation pour les revenus des valeurs mobilières : le titulaire du titre, qu'il soit célibataire ou père de famille, travailleur ou capitaliste, ne touchera jamais qu'un intérêt diminué d'un prélèvement toujours identique.

Que dire de la patente ? Pourtant dans cet impôt on a poussé à l'extrême le système des signes extérieurs. On a cherché par un choix ingénieux des indices légaux, par un perfectionnement très développé de la technique fiscale, à rapprocher l'impôt de la réalité, autant que le permettait la nature extraordinairement complexe des revenus professionnels. Malgré l'effort considérable accompli dans ce sens par les législateurs au cours du XIX^e siècle, la patente ne frappe encore que des apparences. Quoi qu'on fasse, le système indiciaire est absolument, à cet égard, incompatible avec la connaissance exacte des faits, car il laissera toujours échapper ces deux facteurs essentiels de la production des revenus commerciaux et industriels : la valeur du chef de l'entreprise et l'importance du capital qui la fait vivre et prospérer. C'est ainsi qu'il arrive fréquemment que deux exploitations présentent des signes extérieurs, des conditions apparentes de fonctionnement tout à fait identiques ; la loi, qui ne s'en rapporte qu'aux indices visibles, présume en conséquence, pour chacune, des revenus égaux et les frappe d'un même montant d'imposition, ce qui n'empêche pas leur situation d'être toute différente des prévisions légales : des deux exploitations également atteintes, l'une seulement fait des bénéfices, tandis que l'autre végète ou même travaille à perte.

Ces observations s'appliquent avec la même exactitude aux impôts sur le revenu global : contribution personnelle mobilière, impôt des portes et fenêtres. Il serait pourtant facile à ces impôts d'être personnels, puisqu'ils frappent le contribuable dans l'ensemble de ses facultés. Mais l'organisation qu'on leur a donnée ne le leur permet pas. Le Fisc ne retient, là aussi, que des apparences ; il se contente de rechercher le chiffre du loyer, de compter les ouvertures de l'habitation et, en fin de compte, ce qu'il frappe, ce ne sont que des dépenses d'une catégorie spéciale, dépenses d'habitation, dépenses d'air et de lumière. Comment ces impôts pourraient-ils, dès lors, tenir compte des faits, des éléments personnels, puisqu'il ne rentre pas dans leur rôle de connaître la situation concrète, exacte de chaque individu ?

D'une façon générale, il est donc vrai de dire que nos impôts directs ne font pas état et ne peuvent pas faire état, étant donnée leur organisation indiciaire, des facteurs de la personnalité.

1° Et d'abord pas de déduction d'un minimum d'existence, pas de déduction pour charges de famille. Il existe bien certaines lois qui semblent porter un démenti à cette affirmation, mais à la vérité, les déductions et exemptions qu'elles consacrent sont si minimes et si incomplètes, qu'elles ne constituent qu'une très faible et presque négligeable atténuation à la rigueur du principe. Ces exemptions et déductions sont contenues d'une part dans les lois du 17 juillet 1889 (art. 3) et du 8 août 1890 (art. 31), qui exonèrent de la contri-

bution personnelle mobilière les pères et mères de sept enfants vivants, légitimes ou reconnus, lorsque leur cote en principal ne dépasse pas 10 francs; d'autre part, dans la loi du 21 juillet 1897, qui établit une série de remises au profit des petites cotes foncières. Cette loi décide d'accorder sur la part qui revient à l'Etat dans l'impôt foncier des propriétés non bâties, une remise totale pour les cotes de 10 francs et au-dessous, une remise des $\frac{3}{4}$ pour les cotes de 10 fr. 01 à 15 francs, une remise de $\frac{1}{2}$ pour les cotes des 15 fr. 01 à 20 francs, une remise du $\frac{1}{4}$ pour les cotes de 20 fr. 01 à 25 francs. Toutefois, le bénéfice de la loi n'appartient qu'aux propriétaires payant à l'Etat moins de 20 francs de contribution personnelle mobilière; et, lorsque le propriétaire a plusieurs cotes foncières, c'est seulement sur le total que la remise doit compter. Ce sont là autant de restrictions qui diminuent singulièrement l'étendue pratique de la règle. On peut dire avec raison que ces remises ne constituent qu'une très légère indication de personnalité et que ce n'est pas dans cette poussière de dégrèvements qu'il faut chercher une formule sincère d'individualisation de l'impôt.

Il faut citer aussi la loi du 2 avril 1832 qui ne soumet à la contribution personnelle mobilière que les personnes « non réputées indigentes » (art. 12). Mais il y a dans cette exemption aucune préoccupation théorique d'un minimum d'existence, car on ne comprendrait pas quel intérêt pourrait pousser le Fisc à réclamer un impôt à des personnes manifestement incapables de le

payer et qui vivent plus ou moins de la charité privée ou de l'assistance publique.

Enfin il faut mentionner les mesures de faveur que deux lois récentes ont accordées à la famille pour le calcul de la contribution mobilière : ce sont les lois du 13 juillet 1903 (art. 4) et du 20 juillet 1904 (art. 4). Elles autorisent les conseils municipaux des communes chefs-lieu de département et de celles dont la population agglomérée dépasse 5.000 habitants à déduire « à titre de minimum de loyer une somme constante, de la valeur locative d'habitation de chaque contribuable et à augmenter cette somme constante d'un dixième pour chaque personne en sus de la première, qui se trouve à la charge du contribuable et à son domicile ; sans toutefois que la déduction totale puisse dépasser le double du minimum de loyer ». Sont seuls considérées comme personnes à la charge du contribuable « les enfants ayant moins de 16 ans révolus, les ascendants âgés ou infirmes, les enfants orphelins ou abandonnés et par lui recueillis ».

2° L'impôt direct français ne se préoccupe pas plus de déduire les intérêts des dettes ou mieux de calculer le revenu net. Et cependant, de deux commerçants ou industriels, celui-là seul qui travaille avec ses propres capitaux recueille lui-même tous les bénéfices ; tandis que celui qui a dû emprunter aux capitalistes, ne peut retenir qu'une très faible fraction du produit de son exploitation, obligé qu'il est d'en consacrer la meilleure part au paiement des intérêts des sommes dues. De même pour tous les individus quels qu'ils soient. Par-

tout où il existe des dettes, des obligations spéciales, il y a nécessairement une part plus ou moins grande des ressources qui demeure affectée au service des intérêts ; l'affaiblissement corrélatif de puissance économique qui en résulte pour les contribuables doit donc entrer en ligne de compte dans le calcul d'un impôt personnel. Ce n'est pas le cas de notre législation. Pour tant les articles 56 et suivants de la loi du 3 Frimaire an VII, l'article 5 de la loi du 8 août 1890, l'art. 2 de la loi du 13 juillet 1900 semblent établir au sein de l'impôt foncier sur les propriétés non bâties et de l'impôt foncier sur les propriétés bâties une différence entre le revenu brut et le revenu net puisqu'ils instituent des règles destinées à dégager le second du premier. Mais ce revenu net dont il est question n'est pas le revenu net individuel, le revenu net de chaque propriétaire calculé d'après sa véritable situation de propriétaire libre de toutes charges ou grevé de dettes hypothécaires ou autres ; c'est un revenu net moyen obtenu en déduisant du revenu brut certaines charges déterminées d'une façon tout à fait impersonnelle et qui ne sont autres que les charges moyennes attachées nécessairement à la production et à la conservation du revenu foncier. Ce que la loi appelle le revenu net des propriétés foncières, ce n'est donc que le revenu normal que doit produire une certaine catégorie de terres ou de bâtiments, étant donnés les frais généraux qu'ils entraînent forcément, quels que soient leurs propriétaires et leur situation. Tout cela ne revient-ils pas à dire que notre législation fiscale est sur ce point en com-

plète opposition avec le système de la personnalité ? La conception de l'impôt personnel, c'est-à-dire de l'impôt sur les facultés véritables du contribuable, est inséparable de la distinction entre le revenu brut et le revenu net ; c'est même cette distinction qui forme sa base essentielle et indispensable puisqu'il n'y a pas de capacité contributive en dehors du revenu net lui-même.

Mais la personnalité ne s'en tient pas là. Elle élargit encore cette conception du revenu net en y faisant rentrer l'idée d'exemption d'un minimum d'existence. Du moment qu'on admet la nécessité de déduire du revenu brut total, les dépenses entraînées par sa production et sa conservation, est-il possible et logique de refuser l'application de la même règle aux dépenses qui sont absolument indispensables dans des conditions données d'existence sociale, au bon entretien de la personne humaine ? De plus cette conception du minimum d'existence ne doit pas s'entendre seulement de l'homme isolé, pour l'entretien de sa force productive, mais aussi de l'homme chef de famille, pour l'entretien des personnes qui composent cette famille. Par là, l'exemption d'un minimum d'existence conduit aux déductions pour charges de famille. Aussi bien, le revenu représente pour chacun une certaine puissance économique, un pouvoir de satisfaire une quantité déterminée de besoins. Mais ce pouvoir n'est pas mesuré d'une façon absolue par le chiffre même du revenu net ; il varie pour une même valeur numérique avec le nombre et l'intensité des besoins nécessaires des titulaires. Parmi

les causes qui font varier ces besoins en plus ou en moins, la plus notoire est certainement celle qui se rapporte aux charges de famille. Dès lors, le législateur qui veut adapter l'impôt à la capacité contributive véritable des personnes, doit se souvenir toujours que le revenu net lui-même est un élément qui doit être apprécié et pesé et que sa véritable valeur individuelle est en rapport inverse avec les charges qui grèvent le contribuable du fait de sa famille.

3° — *Notre système d'impôts directs au point de vue de la discrimination.* — Nous avons vu que tout système fiscal qui poursuit la détermination subjective des facultés adopte la règle de la discrimination. L'origine des revenus est en effet un élément qui influe singulièrement sur la capacité contributive. Le Fisc doit faire état des différences d'origine et frapper à des taux distincts les revenus du capital, les revenus du travail et les revenus mixtes qui proviennent à la fois du capital et du travail. Le revenu du capital est permanent ; il demeure, malgré l'oisiveté, la maladie ou la vieillesse de son bénéficiaire ; à la mort de ce dernier il continue même d'exister au profit de ses héritiers. Le revenu du travail au contraire, participe à tous les risques qui menacent l'activité humaine, dans laquelle il a sa source ; il subit le contrecoup de toutes ses variations d'intensité, augmentant et diminuant avec elle ; et le même événement qui fait disparaître la force de travail, marque aussi la fin de la production de ce revenu. Le revenu du travail n'est donc pas entièrement disponible comme le revenu du capital ; il y en a une partie qui

doit être nécessairement consacrée à l'épargne pour les jours de vieillesse et d'indigence. A revenus égaux, le possesseur du capital n'est donc pas astreint aux mêmes besoins d'épargne que le simple travailleur ; son revenu demeure plus complètement à sa disposition et il peut l'appliquer plus largement à ses dépenses actuelles. Pour lui la capacité d'imposition est supérieure et la loi fiscale doit en tenir compte, comme elle doit tenir compte de la nature spéciale de la troisième catégorie de revenu, les revenus mixtes. Le gain du propriétaire foncier qui exploite lui-même sa terre, de l'industriel qui se sert dans son entreprise de ses propres capitaux, comprend à la fois l'intérêt d'un capital et la rémunération d'un travail, offrant ainsi en même temps l'avantage d'une certaine permanence et l'inconvénient d'une incontestable instabilité. La taxation doit donc être une taxation différentielle à trois degrés : un pour le capital, un pour le travail, un pour les revenus mixtes.

Cette taxation différentielle, est-il besoin de le faire observer, est inconnue chez nous. Notre législation fiscale des impôts directs n'a pas fait de place à la règle de la discrimination. Sans doute, tous les revenus ne sont pas atteints au même taux, loin de là ; il suffit pour s'en convaincre, de jeter les yeux sur le tableau suivant (1) :

(1) Voir les procès-verbaux de la Commission extraparlémentaire, t. II, p. 1077 et suivantes. Les chiffres donnés

	Impôts d'Etat seuls	Impôts d'Etat et impôts locaux réunis
Propriétés bâties	3,73	7,08
Propriétés non bâties	5,93	12,21
Valeurs mobilières	7,83	7,83
Patentes	4,08	6,19
Mines	6	6

dans ce tableau se réfèrent à l'année 1893. Ils ont été obtenus en rapportant le produit des impôts directs existants à une certaine évaluation globale des revenus des contribuables. On peut dire, sans doute, que la statistique est incapable de dresser un inventaire exact des fortunes et des revenus ; cependant, comme il ne s'agit ici que d'établir un moyen de comparaison, on peut se contenter de chiffres approximatifs.

Voici d'ailleurs les éléments complets du tableau dressé par la commission extra-parlementaire.

IMPÔTS D'ETAT

	Revenus en millions	Revenus en millions de francs	Tant pour cent
Propriétés bâties	2.085	77.861	3,73
Propriétés non bâties..	2.000	118.575	5,93
Valeurs mobilières	1.676	67.049	4,00
Patentes	3.000	122.308	4,08
Mines	52	3.124	6,00

IMPÔTS LOCAUX

Propriétés bâties	2.085	69.925	3,35
Propriétés non bâties..	2.000	125.680	6,28
Valeurs mobilières ...	1.676	»	»
Patentes	3.000	63.452	2,11
Mines	52	»	»

En ce qui concerne les valeurs mobilières, il faut remarquer que la taxe de 4 % n'est pas la seule à considérer, car en fait les droits de timbre et de transmission fonctionnent comme taxes sur le revenu. Il paraît donc nécessaire d'ajouter au 4 % le montant moyen de ces deux droits, soit 3,83 %. Le taux véritable de l'impôt sur les valeurs mobilières monte ainsi en définitive au chiffre de 7,83 %.

Les différences qui séparent les taux de nos impôts directs, sont donc fort considérables. Il faut en outre remarquer que les taux qui résultent de ce tableau, sont des taux moyens qui cachent sous une uniformité apparente, une variété déconcertante de situations aussi bien pour les régions que pour les individus, et que les taux véritables sont en réalité le plus souvent très au-dessus ou très au-dessous de ces moyennes.

On fait observer que pour la contribution mobilière, la valeur locative qui est l'indice légal du revenu total, opère automatiquement une sorte de discrimination car à égalité de revenus, celui qui ne possède pas de capital prend un loyer moins cher que celui qui en possède un. Bien mieux, dit-on, les autres impôts réels, en frappant une second fois les revenus du capital (revenus fonciers, revenus industriels, revenus des valeurs mobilières) remplissent à leur égard le rôle d'impôts complémentaires. En conséquence, les revenus fondés se trouvent frappés plus sévèrement que les autres, puisqu'ils sont atteints deux fois de suite. Si ces observations ne manquent pas d'une certaine justesse, elles ne permettent cependant en aucune façon de voir là une application de la règle de la discrimination, car les différences évidentes et considérables qui séparent les taux de taxation (voir tableau précédent, des diverses classes de revenu, ne pourraient donner quelque satisfaction à ce point de vue, que si nos impôts constituaient une organisation coordonnée, un système. Or, précisément, leur formation fragmentaire a donné à leur ensemble, un caractère absolument incohérent, et les

inégalités de taux constatées, loin de se rattacher à une idée doctrinale et à un principe donné de justice, ne sont, il faut bien l'avouer, que le résultat de cette élaboration défectueuse. Cette affirmation trouve sa preuve la plus manifeste dans l'extravagance même des chiffres que nous avons produits ; les différences injustifiables qui les séparent font ressortir clairement cette absence complète de conception d'ensemble.

Il ne faut pas non plus oublier qu'il existe en France, un certain nombre de sources de revenu qui, sans grande raison, sont exemptées de tout impôt particulier : tels sont les fonds d'Etat français, les bénéfices de l'exploitation agricole, les créances hypothécaires et chirographaires, les traitements, salaires, gages. Ces catégories de revenu ne sont évidemment pas dispensées d'impôt, puisqu'elles sont frappées par la contribution personnelle mobilière et l'impôt des portes et fenêtres, qui sont des impôts globaux. La Commission extraparlamentaire a évalué la charge de ces deux impôts par rapport au revenu total aux taux suivants (1):

	Impôts d'État	Impôts locaux	Ensemble
Contrib. pers. mob.	0,59 %	0,46 %	1,05 %
Contr. des port. et f.	0,29 %	0,17 %	0,46 %
Total	0,88 %	0,63 %	1,51 %

(1) Voir Commission extraparlamentaire, procès-verbaux, t. II, p. 1077 et suivantes. — Les chiffres de ce tableau ont été établis comme ceux du tableau précédent, en divisant le chiffre global des revenus par le montant total du produit de chacun des impôts en question.

En ne considérant que les impôts d'Etat les revenus exempts ne paient donc qu'un taux de 0,88 %, tandis que tous les autres revenus paient à la fois ce taux et le taux de l'impôt qui leur est propre. Si l'on veut bien remarquer que parmi ces revenus échappant à tout impôt spécial, les uns proviennent du capital, les autres du travail, on ne peut nier que cet état de choses ne soit une autre preuve péremptoire de l'incohérence de notre système, et un nouvel obstacle à toute tentative de discrimination rationnelle des revenus.

4° — *Notre système d'impôts directs au point de vue de la progression.* — Un dernier élément essentiel fait de notre système un système d'impôts exclusivement réels : c'est l'application stricte du principe de la proportionnalité. Nos impôts directs sont proportionnels, qu'ils soient impôts de répartition, ou impôts de quotité. S'agit-il des impôts de répartition ? La répartition des contingents doit être effectuée entre les individus selon la règle établie par la loi du 3 Frimaire, au VII (art. 2), pour la contribution foncière, c'est-à-dire à « égalité proportionnelle ». S'agit-il des impôts de quotité ? Le taux reste uniforme quelle que soit l'importance de la matière imposable. Il ne pourrait pas en être autrement puisque le Fisc ignore, de parti pris, la personnalité du contribuable. L'impôt doit donc nécessairement frapper à un taux rigoureusement uniforme les revenus, dont il ne peut jamais connaître que la valeur purement objective, que le chiffre présumé.

Cette règle générale de nos impôts directs souffre néanmoins quelques exceptions plus apparentes que réelles vu leur très minime importance :

1° Une première exception découle de la survivance chez nous, de cette forme primitive et simpliste de la personnalité, qu'est la capitation. La contribution personnelle française, en effet, est un impôt moins que proportionnel puisqu'il ne vise que la personne, exigeant une prestation égale ou presque égale d'individus qui ne sont pourtant point du tout égaux en forces contributives.

2° La seconde exception existe en matière de patente où l'on trouve un certain nombre de taxes à allure progressive. C'est ainsi que la loi du 19 avril 1905, a établi pour les grands magasins une taxe par employé, dont le taux progresse avec le nombre des employés et la population des villes où ils se trouvent. Cette taxe est établie par personne habituellement employée au-dessus du nombre de 10, et son tarif varie d'après deux éléments :

a) Suivant le nombre des employés : la taxe augmente selon que chacun des employés appartient à la première, à la deuxième ou à la troisième centaine.

b) Suivant la population de la ville : la taxe varie selon qu'il s'agit de Paris, des villes de 100.000 habitants et au-dessus, des villes de 50.001 à 100.000 habitants; ou enfin de villes de 50.000 habitants et au-dessous.

En outre, le droit dit proportionnel, qui est fixé d'après la valeur locative des locaux occupés et d'après la population est aussi rendu progressif par cette même loi. Son tarif varie :

a) D'après la valeur locative, suivant qu'elle est

comprise entre 0 et 25.000 francs, entre 25.000 et 50.000 fr., 50.000 et 75.000 fr., 75.000 et 150.000 fr., 150.000 et 250.000 fr., 250.000 et 500.000 fr, ou supérieure à 500.000 francs.

b) D'après la population (Paris, villes de plus de 100.000 habitants, de 100.000 habitants et au-dessous). A Paris le droit proportionnel est suivant les valeurs locatives du 20^e, du 15^e, du 12^e, du 10^e, du 6^e, du 1/4, du 1/3.

La loi du 19 avril 1905 consacre dans des conditions tout à fait analogues, le caractère progressif de la taxe par spécialités et de la taxe par voiture et par cheval.

De plus, la loi du 28 avril 1893 et celle du 19 avril 1905 ont agi pour les patentés qui exercent des professions dites libérales, comme pour les grands magasins; elles leur ont appliqué un tarif nettement progressif. On sait que le Fisc perçoit sur eux un droit proportionnel à la valeur locative; mais, alors que le taux ordinaire est fixé à 1/15 de la valeur locative des locaux occupés, ces deux lois l'ont élevé au taux du 1/12 dans trois cas :

a) Lorsqu'exerçant leur profession à Paris, ils occupent soit dans cette ville, soit ailleurs des locaux imposables d'une valeur locative totale de plus de 4.000 fr.

b) Lorsqu'exerçant leur profession dans une autre ville de plus de 200.000 âmes, ils occupent soit dans cette ville, soit ailleurs des locaux imposables d'une valeur locative totale de plus de 2.700 francs.

c) Lorsqu'exerçant leur profession dans une ville de 100.000 à 200.000 âmes ils occupent soit dans cette

ville, soit ailleurs des locaux imposables d'une valeur locative de plus de 2.400 francs.

3° — Il existe enfin une série d'exceptions qui sont relatives à la contribution personnelle mobilière.

a) Les communes ont le droit, en vertu des lois du 3 juillet 1846 (art. 5) et du 21 avril 1893 (art. 20), de payer sur les produits de l'octroi une partie du contingent personnel et mobilier. Elles peuvent donc, au lieu d'attribuer à toutes les cotes, un dégrèvement proportionnel à leur montant, répartir simplement la diminution ainsi obtenue dans le chiffre de leur contingent entre les loyers inférieurs selon une échelle décroissant à mesure que le loyer s'élève. Les petits loyers, c'est-à-dire les petits revenus bénéficient de ce fait d'une atténuation de taux. Les conseils municipaux ne peuvent pas, toutefois, profiter de cette faculté pour faire payer aux gros loyers une somme supérieure à celle qu'ils auraient à payer si le dégrèvement n'était pas opéré.

b) La loi du 31 décembre 1900 (art. 8 *in fine*) autorise en outre la Ville de Paris à « déterminer les loyers matriciels devant servir de base à la contribution mobilière, en déduisant du loyer réel d'habitation de chaque imposable une somme uniforme qui ne pourra pas excéder 375 francs. » Seulement, à la différence de la loi de 1846, cette loi oblige le conseil municipal à faire bénéficier tous les contribuables de la même déduction. Elle organise ainsi une espèce de progression sous forme d'exemption d'un minimum de loyer.

c) La loi du 13 juillet 1903 (art. 4) fait bénéficier

d'une disposition analogue les communes chef-lieux de département et celles dont la population agglomérée dépasse 5.000 habitants. Les conseils municipaux de ces communes sont autorisés sous la réserve de l'approbation du directeur des contributions directes et du préfet, à déduire de la valeur locative d'habitation de chaque contribuable, quel que soit son loyer, une somme constante dont la quotité sera fixée par eux.

d) Enfin d'après la loi du 20 juillet 1904 (art. 4), « les conseils municipaux qui en vertu de l'art. 4 de la loi du 13 juillet 1903, déduisent à titre de minimum de loyer une somme constante de la valeur locative d'habitation de chaque contribuable, afin d'obtenir le loyer matriciel qui servira de base à la contribution mobilière, peuvent dans les conditions prévues à l'article précité, augmenter cette somme constante d'une dixième pour chaque personne, en sus de la première, qui se trouve à la charge du contribuable et à son domicile, sans que toutefois la déduction totale puisse dépasser le double du minimum de loyer. »

Mais dans ces séries d'exemples de taxes graduées, la progression n'existe qu'en apparence. Le législateur n'a jamais eu l'intention ni en 1846, ni en 1893, ni en 1903, ni en 1905, d'introduire le principe de la progression des taux dans notre domaine fiscal. S'il a insinué des taxes à forme progressive dans l'impôt des patentes, c'est uniquement en vue de protéger les petits commerçants contre les grands magasins. Ce n'est donc pas un but de justice fiscale qu'a poursuivi le Parle-

ment en cette occurrence. Quant à la légère progression que la loi permet de réaliser dans la contribution personnelle mobilière, elle nous paraît avoir une existence encore plus précaire, car il ne faut pas oublier que cet impôt frappe non le revenu lui-même, mais un signe du revenu et qu'en conséquence, son taux peut être progressif relativement au loyer et pourtant demeurer simplement proportionnel relativement au revenu puisqu'il est généralement admis que plus le revenu s'élève, plus la fraction qu'on destine au loyer est petite.

Il est vrai que la pratique a réalisé une véritable progression de fait dans le sein de la contribution personnelle mobilière : toutefois, nous renvoyons l'étude de ce point très curieux de notre droit fiscal au chapitre suivant. Nous nous bornerons ici aux exceptions de droit.

Au point de vue légal il est donc vrai de dire que nos impôts directs s'en tiennent rigoureusement à la règle de la proportionnalité. L'établissement de tarifs progressifs rencontre d'ailleurs, en France, une hostilité particulièrement violente. C'est cependant un des éléments indispensables à la réalisation de la personnalité dans l'imposition. Il est, au même titre que le calcul du revenu net, que la déduction du minimum d'existence, que la discrimination et que la déclaration obligatoire, une conséquence de l'appréciation subjective des facultés et de la détermination de la véritable capacité de payer les individus. Nous avons démontré, en effet, dans la partie théorique de notre étude, que dès

qu'on veut abandonner le domaine des apparences et des présomptions et ne plus se contenter de la simple connaissance de la valeur objective du revenu, pour rechercher ce que le revenu vaut réellement à l'égard de chaque contribuable, ce qu'il renferme pour lui de puissance économique effective et par suite de capacité contributive, on est amené par la logique du raisonnement et la force des choses à remplacer la proportion par la progression.

CHAPITRE II

Tendances à la personnalité dans le régime fiscal français

Il faut se garder toutefois de pousser à l'extrême ces observations sur la réalité de nos impôts directs; elles tendent de plus en plus à devenir moins rigoureusement exactes. Il s'exerce en ce moment, dans notre pays, une poussée vigoureuse des idées et des institutions fiscales vers la personnalité de l'impôt. La lente mais manifeste évolution qui oriente les esprits et la politique financière vers des horizons nouveaux de justice et d'idéale taxation, s'est traduite surtout dans ces trente dernières années par l'éclosion d'innombrables projets de réorganisation de nos impôts directs, par la réalisation très timide sans doute, mais significative, de certaines réformes, par l'introduction dans quelques parties de notre régime fiscal de certains éléments très atténués, il est vrai, de la personnalité, enfin et surtout

par la transformation dans la pratique financière et à l'encontre de la loi elle-même, de la contribution personnelle mobilière en impôt véritablement personnel sur les facultés globales des contribuables.

A. — Examinons tout d'abord l'évolution dans les idées.

Nous avons dit que la préoccupation dominante du législateur français dans l'œuvre d'établissement de nos impôts directs, avait été de protéger le contribuable et d'empêcher le Fisc de pénétrer dans le domaine intime des choses privées. Cette préoccupation qui a persisté pendant tout le XIX^e siècle, avait d'ailleurs une origine illustre et bien faite pour impressionner. Les hommes de la Révolution, en effet, nourrirent toujours une haine profonde à l'égard de l'arbitraire des impôts de l'Ancien Régime. Le respect de la liberté individuelle et la méfiance vis-à-vis du Fisc et de ses méthodes naturellement vexatoires et inquisitoriales furent une tradition de l'Assemblée Constituante. C'est de cette époque que nous vient ce soin extrême de donner à tous nos impôts un caractère exclusivement réel. Il faut que le Fisc ignore la personne du contribuable, qu'il se contente de frapper les éléments matériels objectifs de la richesse. C'est pour y arriver qu'on écarte le régime de la constatation directe de la matière imposable, qu'on conserve avec soin la règle de la proportionnalité, enfin qu'on s'acharne à méconnaître les facteurs personnels dont l'existence donne pourtant aux revenus dont chacun dispose, une valeur absolument originale. En un mot, c'est cette crainte de

l'arbitraire, crainte dont le législateur n'est pas encore parvenu à libérer son esprit, qui a imprimé à la structure de notre régime fiscal ce caractère si exagérément individualiste.

Si notre système d'impôts directs est individualiste par sa formation, il ne l'est pas moins par son fondement rationnel. Très longtemps on a cru que l'impôt n'était qu'un des termes d'un échange intervenu entre l'Etat et la personne. On disait : l'Etat rend des services à l'individu, l'individu lui en paye le prix sous la forme de l'impôt. Il s'ensuit que les impôts doivent être dans une relation déterminée avec les avantages procurés à chaque citoyen. Comme la protection des personnes et des biens était alors considérée comme la fonction essentielle de l'Etat, on en tirait comme conséquence que c'était précisément cette protection qui devait être la véritable mesure de l'impôt. L'impôt n'était donc pas autre chose qu'une prime d'assurance que les individus payaient à une société d'une forme particulière, l'Etat, en vue de pouvoir user en toute sécurité de leurs richesses.

Tout à fait classique à cet égard est la définition de Montesquieu : « Les revenus de l'Etat sont une portion que chaque citoyen donne de ses biens pour avoir la sécurité de l'autre ou pour en jouir agréablement. » Les auteurs français du XIX^e siècle, sauf quelques rares exceptions, sont demeurés fidèles à cette conception. Presque tous, en effet, se font les partisans ardents de la théorie du service rendu. Turgot, et Mirabeau au début de la Révolution, l'avaient déjà soutenue. Au

milieu du XIX^e siècle, Thiers, qui reste le grand défenseur de l'impôt assurance, disait : « Chacun doit contribuer aux dépenses publiques proportionnellement à ce qu'il gagne ou à ce qu'il possède, par la raison fort naturelle que l'on doit concourir aux frais de protection sociale suivant la quantité de biens protégés. » De Faynode, Emile de Girardin, Baudrillart ont exprimé les mêmes idées. Enfin, M. Paul Leroy-Beaulieu soutient encore fermement de nos jours cette théorie du service rendu. « L'impôt est le prix des services que rend ou qu'a rendus l'Etat. »

C'est en effet le fondement théorique qui convient le mieux à une conception tout à fait individualiste de l'impôt. On considère le contribuable comme traitant une affaire avec l'Etat et, pour la conclusion de laquelle chacune des deux parties contractantes s'en réfère aux règles qui dominent les contrats entre particuliers. Ce qui importe donc ici, avant tout, c'est d'assurer la protection de l'individu contre la toute-puissance de l'Etat co-contractant. La considération du droit individuel devient ainsi naturellement le centre du système fiscal.

Si cette conception reste encore celle d'un grand nombre d'auteurs, il faut pourtant bien reconnaître qu'elle fait place de plus en plus à une conception nouvelle qui tend à restituer à la société et à l'individu les rôles qui leur reviennent respectivement, de par la nature même des choses. Les rapports qui existent entre les individus et l'Etat ne sont pas de simples rapports économiques d'échange. L'individu n'existe pas en tant

que force isolée autonome ; il n'est qu'un produit social et le lien qui l'unit à la société est indissoluble. C'est bien à tort que l'école économique libérale et la doctrine individualiste en avaient fait comme le centre du monde, le pivot de tout le mouvement social. Il appartient justement à la nouvelle doctrine ou doctrine solidariste de montrer que l'individu n'est que l'élément infime d'un tout grandiose, la société. En conséquence, la considération des droits individuels doit céder la première place à la considération des obligations de chacun envers la collectivité, à la recherche et à l'affirmation du devoir social individuel.

Les sociétés humaines ne sont pas de simples sociétés d'intérêts, mais des groupements naturels, spontanés qui s'imposent à l'homme et constituent pour lui la condition même de l'existence. Et comme la société ne peut pas fonctionner sans ressources, l'Etat qui la représente a le droit, pour remplir ses fonctions d'obliger chaque citoyen à participer aux charges communes dans la mesure de ses forces. On délaisse ainsi la chimérique recherche de la somme de bénéfices que chacun est censé retirer de la vie en société, pour la détermination beaucoup plus probante de ses facultés réelles. La mesure de l'obligation individuelle d'impôt, ce n'est plus la part qui appartient à chacun dans l'actif social, mais la force contributive, la puissance économique dont il jouit, étant données ses ressources. C'est cette conception qu'ont réalisé, ou sont en train de réaliser la plupart des législations étrangères, démontrant ainsi la valeur pratique des nouveaux princi-

pes théoriques dégagés par la science financière moderne.

B. — Sous l'action de ces idées, un type d'impôt tend à se dégager chez nous, qui est en opposition radicale avec notre type actuel, c'est l'impôt personnel, frappant le revenu global véritable, directement constaté et comportant des exemptions totales ou partielles, des déductions pour charges de famille, des taux différentiels, des tarifs progressifs. Cette tendance vers la personnalité de l'impôt résulte de toute la série de projets de réforme des impôts directs qui se sont succédés depuis un petit nombre d'années sur la scène législative. Ce n'est pas qu'ils réalisent tous complètement les éléments de la personnalité ; bien loin de là. Mais ils témoignent d'un effort sérieux vers la justice par les dispositions plus ou moins développées qu'ils adoptent en vue d'une plus grande individualisation de l'impôt.

On peut ranger ces projets sous quatre rubriques :

1° Les projets qui organisent un système d'impôt cédulaire sur les revenus. Ce système a été étudié très minutieusement par une commission extraparlamentaire nommée le 16 juin 1894 sur la proposition du ministre des Finances, qui était alors M. Poincaré. Le rapport général de M. Coste, qui résume l'œuvre de la Commission, propose :

a) Que chaque espèce de revenu soit frappée distinctement, par suite qu'on établisse autant d'impôts qu'il y a de sources de revenu différentes.

b) Que les impôts qui ne sont pas assis sur une catégorie particulière de revenu, mais sur l'ensemble des

ressources (contribution personnelle mobilière, impôt des portes et fenêtres), c'est-à-dire les impôts globaux, soient supprimés.

Conformément à ces principes, les revenus devaient être divisés en trois catégories : revenus du capital, revenus du travail, revenus mixtes, comprenant ensemble cinq cédules.

Il y eut d'autres propositions dans ce sens. Ce furent d'abord les propositions Casimir Périer en 1871 et René Goblet en 1894 ; elles étaient basées toutes deux sur la déclaration du contribuable, mais conservaient le principe de la proportionnalité. Ce furent ensuite les propositions Berteaux, Doumergue, Decker David, Bourrat, en 1896, qui admettaient un système mixte d'évaluation ; — la proposition Guillemet de 1898 reposant sur la taxation administrative ; — enfin la proposition Magniaudé de 1903 qui adoptait la déclaration du contribuable. Toute cette dernière série de propositions consacraient le principe de la progression.

2° Les projets qui organisent un système d'impôt sur le revenu global. Ce furent, dans ce sens, le projet Burdeau en 1894 qui conservait le régime des signes extérieurs et le tarif proportionnel ; — le projet Peytral de 1888 et la proposition Pierre Merlou de 1901 qui consacraient tout à la fois les principes de la déclaration et de la progression ; — le projet Peytral de 1898 qui admettait la progression, mais retenait le système indiciaire ; — le projet Caillaux de 1900 qui introduisait la taxation administrative avec tarif progressif ; — enfin le projet Doumer, de 1896, la proposition

Klotz de 1898 et le projet Rouvier de 1903 qui, à côté de la progression, établissaient un mode mixte de détermination de l'assiette.

3° Les projets qui adoptent un système d'impôt cédulaire sur les revenus, mais qui le complètent par un impôt de superposition sur le revenu global. Dans ce sens, il faut d'abord citer la proposition Gambetta de 1876, qui adoptait déjà le régime de la déclaration du contribuable; — le projet Georges Cochery de 1896 et la proposition Ballue de 1883; le premier recourait au système indiciaire, le second à un système mixte d'évaluation. A noter que tous les trois restaient fidèles au principe de la proportionnalité.

4° Enfin les projets qui renferment un système d'impôt cédulaire mixte portant à la fois sur les capitaux et sur les revenus. D'une façon générale, ces projets admettent la progressivité des tarifs et le régime de la déclaration du contribuable. Ce furent la proposition Maujan de 1891, la proposition Merlou de 1892, la proposition Merlou de 1894, la proposition Cavaignac de 1895. Seule, la proposition Maujan de 1904 était basée sur la taxation administrative.

Enfin nous rejetons au chapitre suivant l'étude du projet de M. Caillaux de 1907 « portant suppression des contributions directes et établissement d'un impôt général sur les revenus et d'un impôt complémentaire sur l'ensemble du revenu », et dont la Chambre des Députés a voté l'ensemble des articles le 9 mars 1909.

C. — Mais la tendance à la personnalité ne s'est pas seulement manifestée dans le domaine des idées;

elle s'est traduite aussi dans la pratique législative fiscale par l'adoption de certaines réformes et l'introduction très atténuée de quelques-uns des éléments de la personnalité. Les progrès réalisés sont, il est vrai, très peu considérables, et ce n'est qu'avec une extrême timidité qu'on s'est engagé dans la voie tracée par la doctrine.

1° Il est d'abord certains textes anciens qui renferment des concessions manifestes au principe de l'imposition personnelle. Ce sont d'abord les lois du 2 avril 1832 et du 3 juillet 1846 qui exemptent de la contribution personnelle mobilière les personnes réputées indigentes et donnent aux conseils municipaux des communes ayant un octroi l'autorisation de payer tout ou partie de leur contingent dans la contribution personnelle mobilière, au moyen d'un prélèvement sur les produits de l'octroi. Le conseil municipal peut ainsi en partie rétablir l'équilibre que l'octroi détruit au détriment des classes pauvres.

2° En outre, un certain nombre de lois ont imprimé en quelque sorte une allure très légèrement progressive à la contribution mobilière sous la forme de l'exemption d'un minimum de loyer. A ce point de vue, il faut citer les lois du 31 décembre 1900, du 13 juillet 1903, du 20 juillet 1904 (voir chapitre précédent).

3° La considération des charges de famille a été introduite par la loi du 8 août 1890, qui exonère de la contribution personnelle mobilière, les pères et mères de sept enfants vivants mineurs, légitimes ou reconnus, pourvu qu'ils soient assujettis à une contribution qui

ne dépassent pas 10 francs en principal. Cette même loi consacre en même temps une réforme très importante dans la contribution foncière, en séparant l'impôt des propriétés bâties de l'impôt des propriétés non bâties et en réalisant la péréquation de l'impôt foncier sur la propriété bâtie par une nouvelle évaluation du revenu net des maisons et par la transformation de cet impôt en impôt de quotité. C'est encore cette même loi, complétée par celle du 13 juillet 1900, qui décide que l'impôt sur les maisons doit être calculé sur le revenu net des immeubles bâtis et que ce revenu net lui-même doit être déterminé d'après la valeur locative réelle de l'édifice, sous déduction d'une somme de 25 % pour les maisons et de 40 % pour les usines en considération des dégradations et des frais d'entretien et de réparation.

4° Au cours de ces dernières années, nous rencontrons des réformes plus significatives encore.

a) C'est, en premier lieu, la loi du 18 juillet 1892 qui a supprimé l'impôt des portes et fenêtres. Il est vrai que cette loi n'a pas encore pu être appliquée, en raison des difficultés budgétaires.

b) C'est ensuite la loi du 21 juillet 1897 sur le dégrèvement des petites cotes foncières. Il y a là plus qu'une simple exemption d'un impôt particulier, car ce sont vraiment les facultés globales qu'on prend en considération, puisque les remises ne sont accordées qu'aux contribuables qui ne payent à la fois ni plus de 25 francs d'impôt foncier, ni plus de 20 francs de contribution mobilière.

c) C'est enfin la loi du 19 avril 1905 relative aux patentes des grands magasins, qui établit de véritables tarifs progressifs en vue de faire peser sur les grandes entreprises un fardeau d'impôt plus lourd, et de protéger ainsi le petit commerce contre l'écrasante supériorité économique de ses formidables concurrents.

d) Il est bon de noter aussi que les préoccupations de justice fiscale se sont faites jour jusque dans le domaine des droits d'enregistrement. Une loi du 28 avril 1893 y a, en effet, remplacé le droit fixe gradué par un droit proportionnel réduit. En 1903, le législateur, soucieux de ménager les petites fortunes, a encore diminué les droits fixes pour étendre les droits proportionnels.

D. — Enfin, il faut faire ici une place complètement à part à une pratique tout à fait curieuse et significative qui s'est introduite dans le régime de la contribution personnelle mobilière. Sur ce point, le fait a devancé le droit. Dans la grande majorité des communes, la contribution personnelle mobilière, sous l'action de l'usage, a pris un aspect tout différent de celui que lui donnait la loi; elle a revêtu un véritable caractère d'impôt personnel progressif. Les répartiteurs ont été amenés tout naturellement à cette déformation de la loi par l'insuffisance et même le plus souvent par l'inexactitude manifeste de l'indice loyer. Ce phénomène de déviation des prescriptions légales s'est produit surtout dans les communes rurales où le rapport que la loi présume exister entre la valeur locative et le revenu global n'a aucune espèce de réalité, et où

la connaissance exacte que chacun a des ressources de ses voisins fait paraître plus sensibles les injustices de la répartition légale. Aussi, dans la grande majorité des communes, les répartiteurs ont-ils ajouté à la valeur locative d'autres éléments d'appréciation.

Si nous nous en rapportons à une statistique de 1884, nous constatons que sur 36.107, il n'y avait à cette époque que 3.997 communes qui se conformassent à la lettre de la loi. Dans plus de 32.000 communes, l'estimation des revenus imposables était à la discrétion des répartiteurs. Dans 18.664 communes, représentant 2.684.000 cotes et 8.351.000 francs d'impôt, les répartiteurs établissaient la matière imposable d'après la valeur locative combinée avec les facultés présumées des contribuables. Dans 13.446 communes représentant 1.981.000 cotes et 6.280.000 francs d'impôt, ils opéraient d'après les facultés présumées, évaluées au moyen de divers éléments matériels, comme étendue des terres cultivées, nombre de têtes de bétail, nature des attelages et aussi à l'aide de tous les moyens d'information spéciaux conformes aux habitudes locales. Quant aux 3.997 communes qui appliquaient le principe inscrit dans la loi, 2.340 d'entre elles, représentant 1.733.000 cotes et 24.305.000 francs d'impôt en principal, effectuaient la répartition d'après le loyer d'habitation; les 1.657 autres, représentant 238.000 cotes et 732.000 francs d'impôt, réglaient bien la répartition sur la valeur locative réelle, mais sans formules précises et en s'écartant même parfois des principes de la proportionnalité. Cette statistique est sans

doute déjà ancienne; pourtant les faits n'ont certainement pas changés. De nos jours comme en 1884, dans les communes rurales, les répartiteurs sont frappés par cette observation évidente que les logements y sont, la plupart du temps, identiques, quelle que soit la fortune des contribuables. Ils établissent en conséquence d'eux-mêmes la progression, en modifiant l'élément impossible. C'est pourquoi on peut toujours voir dans une même localité des loyers matriciels doubles correspondre à des loyers réels égaux et inversement. La valeur matricielle des loyers inscrite dans les rôles ne représente donc pas la valeur locative réelle; elle n'est que la traduction de la situation générale véritable des imposés, sans qu'il soit possible le plus souvent de trouver une relation déterminée entre elle et la valeur locative réelle.

E. — Enfin la loi du 25 février 1901 sur les successions a marqué un progrès considérable dans le sens de la personnalité, en introduisant du même coup le régime de la déclaration, la déduction des dettes du défunt et la progressivité des taux.

CHAPITRE III

Etude du projet Caillaux au point de vue de la réalité et de la personnalité

Si les lois et les projets que nous venons de rappeler ne sont pas parvenus à entamer sérieusement le principe de la réalité, principe qui reste encore la véritable base de tout notre régime fiscal, du moins constituent-ils une preuve manifeste de la vigueur du mouvement d'idées qui existe en France en faveur d'une réforme radicale de nos impôts directs et de l'organisation d'un impôt vraiment personnel. Dans ces trois dernières années, le courant réformateur a même acquis assez de puissance pour faire adopter par la Chambre des Députés le 9 mars 1909, le projet de M. Caillaux, projet qui consacre selon une méthode rigoureuse la réorganisation de l'imposition directe, et l'introduction concertée et systématique dans nos finances du principe de la personnalité. Il semble bien être l'aboutissement

logique et définitif du long effort accompli par les partis démocratiques dans la voie difficile de la réalisation du concept moderne de la justice fiscale.

Le projet Caillaux établit un impôt général sur les revenus. Cet impôt frappe séparément les différentes sortes de revenu, classées en sept catégories, savoir :

- 1° Revenus des propriétés bâties ;
- 2° Revenus des propriétés non bâties ;
- 3° Revenus des capitaux mobiliers ;
- 4° Bénéfices des professions industrielles et commerciales ;
- 5° Revenus de l'exploitation agricole ;
- 6° Traitements et salaires ;
- 7° Revenus des professions libérales.

En outre de ces impôts distincts sur les différentes sources, il crée un impôt complémentaire personnel sur l'ensemble des revenus (art. 62 et suivants) « C'est, dit le ministre, un instrument de justice qui aura pour effet, de rétablir au détriment des riches, mais à l'avantage des pauvres, les règles de la proportion des charges outrageusement violées par la force même des choses, du fait de l'existence des contributions indirectes. »

Ce qui caractérise ce projet, c'est qu'il combine autant qu'il est possible les deux principes de la réalité et de la personnalité. Il conserve l'impôt réel cédulaire sur les revenus, et lui superpose un impôt personnel et global. Il résume dans un seul et même système tous les avantages de la législation fiscale anglaise de l'*income-tax* et de la législation prussienne de l'*Einkommensteuer*.

Le système proposé établit donc un régime d'imposition qui a la supériorité de ne pas être la copie servile et dangereuse des systèmes types en usage à l'étranger. C'est évidemment la seule attitude qui puisse être raisonnablement adoptée en pareille matière, car il ne faut jamais perdre de vue que toute fiscalité doit avant tout, se régler sur le régime particulier du peuple pour lequel elle est faite, qu'elle doit toujours rester étroitement liée à son développement politique, économique et moral et aux traditions de son histoire. Le respect de cette règle s'impose tout spécialement dans notre pays, où la division des fortunes, l'énormité des charges budgétaires, la force des traditions, la physionomie très originaire des mœurs, des habitudes économiques et politiques donnent un aspect extrêmement particulier à la vie nationale. Deux raisons surtout poussaient à employer simultanément la méthode analytique et la méthode synthétique.

a) La première est une raison de convenance budgétaire. Il est excellent sans doute et désirable pour tous de voir substituer au régime actuel des contributions directes, régime incohérent, formé sous la pression des événements, en dehors de toute idée directrice susceptible de relier entre eux les éléments disparates qui le composent et de guider le contribuable à travers le dédale des voies fiscales multiples et complexes un système rationnel et scientifique qui atteigne chacun dans ses facultés véritables, encore faut-il que le nouvel organisme soit capable de produire autant que l'ancien. Nos impôts directs actuels ont un rendement de près de

700 millions de francs. Le problème qui se pose, est donc de trouver une combinaison qui permette de se procurer une somme équivalente, tout en réalisant complètement les idées modernes d'uniformité. Or, les revenus totaux perçus en France, représentent annuellement, estime-t-on, une somme de près de $22 \frac{1}{2}$ milliards de francs. Pour obtenir les 700 millions de francs dont nous avons besoin, il faudrait donc, si on estime à $2 \frac{1}{2}$ milliards l'évasion qui ne peut manquer de se produire dans la matière imposable, frapper tous les revenus uniformément au taux de 3,5 %.

Mais que penser d'une réforme qui prétendrait introduire la personnalité et qui n'établirait même pas d'exemption en faveur d'un minimum d'existence ? A supposer que l'on voulût s'en tenir au système de l'impôt cédulaire, ne frapper les revenus qu'au-dessus d'un chiffre déterminé, et opérer des « *abatements* » comme en Angleterre, on a calculé que l'on serait obligé de porter à 15,20 % et même 25 % le taux des impôts particuliers qui atteindraient les revenus supérieurs. Que si adoptant le système prussien de l'*Einkommensteuer*, on ne voulait recourir qu'à un impôt unique personnel sur le revenu global, avec exemption d'un minimum d'existence analogue à celui qui existe en Prusse, il faudrait alors pour obtenir les 700 millions nécessaires plus que doubler les tarifs prussiens et adopter un impôt, dont le tarif le plus élevé dépasserait 8 %. Qu'est-ce à dire, sinon que ces solutions partielles de la question des impôts directs sont impossibles en l'état actuel des finances françaises, et de la répartition de la fortune générale.

b) Il existe d'ailleurs une autre raison tout aussi forte en faveur de la combinaison des deux méthodes de taxation. Nous connaissons les éléments constitutifs de la personnalité. Or aucun de ces deux systèmes-types prussien et anglais n'est susceptible de les réaliser tous. D'un côté, l'impôt général unique sur les facultés globales ne peut pas opérer la discrimination entre les sources de revenu. D'un autre côté, si les impôts sur les différentes sources de revenu, permettent d'opérer la taxation différentielle, ils ne peuvent, par contre, ni tenir compte suffisamment par eux-mêmes des facultés globales et des facteurs personnels qui jouent pourtant un si grand rôle dans le processus de la production du revenu, ni prendre en considération les charges de famille, les dettes et tous les éléments qui forment la situation particulière de chaque sujet d'impôt. Il faut noter enfin que l'impôt sur le revenu global ou sur la fortune totale se prête mieux que tous les autres à l'application des tarifs progressifs, quel que soit le but que l'on poursuive : correction de l'improportionnalité des impôts de consommation, ou réalisation de l'égalité de sacrifice.

La conclusion s'impose donc d'elle-même. Si l'on veut concilier les nécessités du budget et l'état de morcellement des fortunes françaises avec l'introduction systématique et complète de tous les éléments qui rentrent dans le principe de l'imposition personnelle, un seul régime est possible : c'est celui qui établit la juxtaposition méthodique des impôts réels sur toutes les sources particulières de revenu, et de l'impôt personnel global.

Sous le bénéfice de ces observations nous allons brièvement examiner comment le texte voté par la Chambre des Députés conçoit et organise la personnalité.

La personnalité dans le projet Caillaux

1° *Détermination de l'assiette.* — Le projet entend atteindre les revenus véritables. Il va de soi dans ces conditions que le seul procédé qui convienne pour déterminer l'assiette imposable, c'est celui de la constatation directe. On doit nécessairement écarter une procédure qui se borne à induire de la connaissance de certains faits et de certains indices très visibles, le revenu dont ils ne sont que la preuve extérieure, que l'existence apparente. Aussi le régime de la déclaration des revenus par le contribuable joue-t-il un rôle très considérable dans l'ensemble des mesures adoptées par le projet pour faire apparaître la matière imposable.

Toutefois, la déclaration n'est pas tout, et le projet tout en donnant à l'impôt une assiette solide et exacte, s'efforce de procurer aux contribuables toutes les garanties auxquelles ils ont droit. A cet effet, il établit des modes différents d'évaluation suivant chaque catégorie de revenu, et conserve même certaines dispositions légales actuellement en vigueur, du moins dans la mesure où elles peuvent assurer la détermination du revenu vrai. C'est ainsi que partout où il semble qu'on puisse calculer la matière imposable sans employer la déclaration, le législateur a recours à un autre mode de constatation. Nous ne nous occuperons ici que de la déclaration.

Elle figure à la fois dans l'impôt cédulaire et dans l'impôt complémentaire.

a) Dans l'impôt cédulaire c'est elle qui forme la base de la détermination des bénéfices professionnelles de l'industrie et du commerce (4^e catégorie). Les revenus de cette catégorie doivent être déclarés à peine d'amende. Cependant la déclaration n'est obligatoire que pour les contribuables qui ont un revenu total supérieur à 5.000 francs. Le contrôleur vérifie les déclarations au moyen des renseignements qu'il peut recueillir ; il évalue d'office le revenu des contribuables qui n'ont pas fait la déclaration ou qui n'en ont pas fait. En ce qui concerne les revenus de la sixième catégorie, traitements, salaires, pensions, c'est également la méthode de la déclaration ; toutefois elle est faite non par les intéressés eux-mêmes, mais par leurs employeurs, patrons ou sociétés. Quant aux revenus des professions libérales (7^e catégorie), ils sont connus du Fisc, uniquement par les déclarations que doivent faire chaque année, les sujets de cette catégorie.

La déclaration joue aussi un rôle dans l'évaluation des revenus de l'exploitation agricole (5^e catégorie), mais elle n'existe pas ici sous la forme d'une obligation ; c'est une simple faculté pour le contribuable. En effet, les assujettis qui en font la demande sont imposés d'après le bénéfice effectif de leur exploitation calculé sur une moyenne de trois années. Dans ce cas, il est procédé pour la détermination du revenu imposable comme pour les revenus des professions industrielles et commerciales, c'est-à-dire par la déclaration. Même ré-

gime de déclaration facultative pour l'impôt sur le revenu des propriétés foncières non bâties (2^e catégorie). La loi établit au profit des propriétaires qui exploitent pour leur compte, toute une série de dégrèvements; mais ils ne sont admis à en bénéficier qu'à la condition de fournir une déclaration annuelle de toutes leurs propriétés non bâties.

b) Dans l'impôt complémentaire sur l'ensemble des revenus, la déclaration est le seul mode de constatation admis. Elle est obligatoire pour le contribuable, qui la fait chaque année sur des formules distribuées par l'administration fiscale elle-même. Les déclarations signées et affirmées sont examinées par une commission cantonale composée du contrôleur des contributions directes, d'un receveur de l'enregistrement et d'un percepteur désigné par le Préfet. La commission peut inviter les contribuables à fournir des éclaircissements: elle a le droit de rectifier la déclaration. En cas de déclaration inexacte le contribuable est frappé d'une amende égale à la moitié du revenu dissimulé, sans compter une triple cotisation.

2° *Calcul du revenu net.* — Nous savons qu'il n'y a pas de capacité contributive en dehors du revenu net, et que tout impôt qui veut frapper sincèrement les facultés réelles du contribuable doit s'efforcer surtout de dégager ce revenu net et admettre toutes les déductions que comporte pour chacun la situation économique spéciale dans laquelle il se trouve. A ce point de vue il faut distinguer deux sortes de règles dans le projet: celles qui se réfèrent au calcul du revenu net dans l'intérieur

de chaque catégorie de l'impôt cédulaire et celles qui se rapportent au calcul du revenu net dans l'impôt complémentaire.

a) Pour les revenus de la propriété foncière bâtie, on maintient le régime institué par la loi du 8 août 1890, mais on y ajoute une disposition fort importante, à savoir que les intérêts des dettes hypothécaires, privilégiées ou garanties par une antichrèse et qui ont été soumis à l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers seront déduits du revenu imposable des immeubles grevés (art. 52). Quant aux revenus des propriétés foncières non bâties, ils continuent à être calculés sur la valeur locative réelle des propriétés non bâties évaluée comme l'a indiqué l'art. 3 de la loi du 31 décembre 1907 (système de l'évaluation globale par propriétaire), mais déduction est faite du 1/5 de ladite valeur locative en vue de tenir compte des pertes qui peuvent résulter des loyers non payés ou des risques de non-location. Est admise aussi la défalcation sur le revenu imposable des immeubles frappés, des intérêts des dettes hypothécaires, privilégiées ou garanties par antichrèse qui peuvent les grever.

Dans la catégorie des bénéfices des professions industrielles et commerciales, l'impôt est établi sur le revenu moyen des trois dernières années constitué par l'excédent des recettes brutes sur les dépenses et amortissements inhérents à l'exercice de la profession. On déduit même des recettes brutes, la valeur locative des locaux qui servent à l'exploitation.

La Chambre des Députés en ce qui concerne les reve-

nus de l'exploitation agricole, a adopté une règle de calcul beaucoup plus expédiente. Elle établit en effet une véritable évaluation forfaitaire en déclarant que ces revenus doivent être considérés comme égaux à la moitié de la valeur locative réelle de la propriété exploitée pour la fraction de cette valeur locative qui ne dépasse pas 5.000 francs, au $\frac{2}{3}$ de cette valeur locative pour la fraction supérieure à 5.000 francs. Toutefois, les contribuables de cette classe peuvent demander à être imposés sur le bénéfice effectif de l'exploitation, calculé sur une moyenne de trois années. La condition de cette faveur c'est, nous l'avons vu, la nécessité de déclarer le revenu.

Les traitements, salaires, pensions (6^e catégorie) ne sont eux-mêmes assujettis à l'impôt que pour le montant net réel.

Enfin, pour les revenus de la 7^e catégorie (revenus des professions libérales), l'impôt est calculé chaque année à raison du revenu net réalisé pendant l'année précédente.

b) La même méthode de calcul est appliquée par le projet à l'impôt complémentaire sur le revenu global. Le revenu imposable y est constitué par la totalisation des revenus compris dans chacune des catégories de l'impôt cédulaire (art. 65). Il y a lieu de procéder à la déduction sur l'ensemble du revenu, du montant de l'intérêt des dettes ou emprunts et des arrérages de rentes payés à titre obligatoire, à condition d'en faire la preuve.

3. — *Exemption d'un minimum d'existence.* — Le

projet accorde un certain nombre d'exemptions aux revenus du travail et aux bénéfices agricoles. Le législateur n'a cependant pas cru pouvoir établir au profit de toutes les branches de revenu, un chiffre uniforme de minimum d'existence. Il a estimé que cette uniformité aurait le défaut, de ne pas tenir compte des circonstances essentielles qui différencient les situations. C'est certes un principe incontestable, que la nécessité d'exempter de l'impôt le minimum rigoureusement indispensable à l'existence. Mais précisément pour apprécier ce minimum, il ne faut pas considérer les revenus du capital, mais seulement les revenus du travail, car s'il est possible en France au petit rentier, dans la plupart des cas, d'augmenter ses revenus par les produits de son travail, il n'en va pas de même pour le travailleur modeste, qui lui ne peut pas à volonté ajouter aux ressources que lui procure son labeur, les revenus si modiques soient-ils d'un capital. C'est pourquoi le projet fait la part la plus belle aux revenus essentiellement précaires du travail, ceux de l'ouvrier, de l'employé, du cultivateur.

Voici d'ailleurs les dispositions de la loi à cet égard :

1° Dans la catégorie des bénéfices des professions industrielles et commerciales toute personne dont le revenu total ne dépasse pas 1.250 francs a droit à l'exemption complète d'impôt (art. 24). De plus, sur le montant du revenu et lorsque ce revenu ne dépasse pas 20.000 francs, chaque imposable n'est taxé que sur $\frac{1}{7}$ de la fraction n'excédant pas 1.500 francs; il a droit à une déduction des $\frac{2}{3}$ sur la fraction comprise

entre 1.501 et 2.500 francs, et d'un quart sur la fraction comprise entre 2.501 et 5.000 francs. Le surplus est taxé au taux plein.

2° Dans la catégorie des revenus de l'exploitation agricole, lorsque la valeur locative réelle de l'exploitation n'excède pas 12.000 francs, chaque contribuable n'est taxé que sur la fraction supérieure à 1.250 francs et il a droit à une déduction des $\frac{2}{3}$ sur le montant du revenu calculé comme nous l'avons dit plus haut, pour la fraction comprise entre 1.251 et 2.000, et de $\frac{1}{3}$ pour la fraction comprise entre 2.001 et 3.000.

3° En ce qui concerne les traitements publics et privés, salaires et pensions, lorsqu'ils sont inférieurs à 5.000, les revenus imposables sont réduits aux $\frac{2}{3}$. En outre, ils ne sont assujettis à l'impôt que sur la portion de leur montant annuel dépassant la somme de 1.250 francs pour les pensions; pour les traitements et salaires, la somme de 1.500 francs, si le contribuable a son domicile réel dans une commune de 10.000 habitants et au-dessous, de 2.000 francs si le contribuable a son domicile réel dans une commune de 10.001 à 100.000 habitants, de 2.500 si le contribuable a son domicile réel dans une commune de plus de 100.000 habitants, de 3.000 si le contribuable a son domicile réel dans le département de la Seine. En outre, sur son revenu taxé, chaque titulaire de pension, de traitement ou salaire a droit aux déductions suivantes :

$\frac{5}{6}$ de la fraction de son revenu ne dépassant pas 3.000 francs;

$\frac{4}{6}$ de la fraction de son revenu comprise entre 3.001 et 3.500 francs;

3/6 de la fraction de son revenu comprise entre 3.501 et 4.000 francs;

2/6 de la fraction de son revenu comprise entre 4.001 et 4.500 francs;

1/6 de la fraction de son revenu comprise entre 4.501 et 5.000 francs.

4° Quant aux revenus des professions libérales, il est procédé à des déductions variant de 1.500 à 3.000, suivant l'importance de la population du domicile réel du contribuable. En outre, sur le revenu imposé, chaque contribuable a droit à des « *abatements* » qui varient des 5/6 au 1/6 pour les revenus compris entre 3.000 et 5.000. Les déductions de la première catégorie sont ainsi fixées pour chaque contribuable :

1.500 francs si le contribuable a son domicile réel dans une commune de 10.000 habitants;

2.000 si c'est une commune de 10.001 à 100.000 habitants;

2.500, si la commune a plus de 100.000 habitants;

3.000 francs, s'il s'agit du département de la Seine.

Les déductions de la deuxième catégorie, sur le revenu taxé, sont les suivantes :

5/6 sur la fraction du revenu ne dépassant pas 3.000 francs;

4/6 sur la fraction du revenu comprise entre 3.001 et 3.500 francs;

3/6 sur la fraction du revenu comprise entre 3.501 et 4.000 francs;

2/6 sur la fraction du revenu comprise entre 4.001 et 4.500 francs;

$\frac{1}{6}$ sur la fraction du revenu comprise entre 4.501 et 5.000 francs.

Il faut noter enfin que la loi accorde un régime de faveur dans la cédule des revenus des propriétés non bâties aux propriétaires fonciers qui exploitent pour leur compte. Ceux-ci ont droit aux dégrèvements suivants : dans le cas où leur revenu total ne dépasse pas 1.250 francs, exemption complète d'impôt jusqu'à concurrence d'un revenu de 625 francs ; dans le cas où leur revenu total est supérieur à 1.250 francs, sans excéder 3.000, dégrèvement des $\frac{3}{4}$ sur la fraction de leur revenu comprise entre 0 et 625 francs, de $\frac{1}{2}$ entre 625 et 1.000 francs, du $\frac{1}{4}$ entre 1.000 et 1.250. Pour l'application de ces dégrèvements, la valeur locative de l'habitation du contribuable, si elle est inférieure à 80 francs, n'est pas comprise dans le revenu. De plus, les salaires n'entrent pas en ligne de compte dans le calcul du revenu total quand ils n'excèdent pas 300 francs.

Enfin, une disposition commune à toutes les catégories de revenu, établit pour les revenus dont le total n'excède pas 1.250 francs, une remise complète d'impôt sur la fraction inférieure à 625 francs, au profit des personnes qui, par suite de leur âge ou de leur état de santé, se trouvent dans l'impossibilité d'exercer une profession ou de se livrer à un travail d'une façon continue, des personnes ayant à leur charge un ou plusieurs enfants de moins de 16 ans révolus, des orphelins mineurs.

Il y a aussi exemption d'impôt pour les intérêts des rentes, obligations et autres effets publics émis par

l'Etat Français, et qui sont immatriculés au nom de contribuables dont le revenu en rentes ne dépasse pas 625 francs, ni le revenu total 1.250 francs.

Enfin, les rentes de toute nature qui n'excèdent pas 5.000 francs et ont le caractère alimentaire, bénéficient d'une faveur particulière : elles sont taxées dans les conditions de l'article 39, c'est-à-dire qu'elles jouissent du régime accordé aux traitements publics et privés, salaires et pensions.

Enfin sont affranchies de l'impôt complémentaire toutes les personnes dont le revenu global ne dépasse pas 5.000 francs.

4. — *Discrimination des revenus.* — L'organisation d'un impôt cédulaire permet d'accorder un traitement différent, en ce qui concerne la taxation, à chaque catégorie de revenu. Le projet de 1907 consacre donc la règle de la discrimination, car on a estimé, conformément aux idées universellement admises, qu'il n'est pas équitable de frapper d'un taux uniforme les ressources précaires qui viennent du travail et les revenus, sinon absolument permanents, du moins beaucoup plus durables et sûrs, des capitaux mobiliers et immobiliers.

Les taux adoptés varient avec les cédules. On applique aux revenus du travail un taux réduit de 3 %, à ceux du capital un taux uniforme de 4 % et aux revenus à la production desquels coopèrent le facteur travail et le facteur capital, un taux intermédiaire de 3,5 %. Il faut remarquer en outre que cette discrimination est sensiblement accentuée du fait des exemptions à la base dont nous venons d'étudier le fonction-

nement au profit des revenus du travail et des bénéfices agricoles.

5. — *Progression.* — Enfin le projet fait sien le principe de la progression. La présence dans le système proposé d'un impôt complémentaire sur le revenu global permet la réalisation facile et méthodique de ce mode de taxation. Toutefois, la progression adoptée est maintenue dans des limites très modérées. Cette modération est d'ailleurs indispensable pour assurer la productivité d'un impôt de cette nature. On a pensé avec raison qu'une élévation exagérée des tarifs dans un impôt progressif sur le revenu global basé sur la déclaration du contribuable, pouvait mettre sérieusement en danger les finances publiques. La prime donnée à la fraude par l'adoption de tarifs imprudemment haussés, pousserait fatalement à une forte évasion de la matière imposable. Quelque serré que pût être le filet des prescriptions admises contre la fraude, le contribuable, fortement encouragé par la prévision d'un gros bénéfice, ne se ferait guère de scrupules d'en rompre les mailles.

Les dispositions de la loi relativement à la progression des taux dans l'impôt complémentaire sont les suivantes : et d'abord sont affranchies de l'impôt sur le revenu global les personnes dont le revenu total n'excède pas 5.000 francs ; pour les autres, l'impôt se calcule en déduisant du revenu total de chaque contribuable une somme de 5.000 francs, puis en comptant pour $\frac{1}{5}$ la fraction du revenu comprise entre 5.001 et 10.000 francs ; pour $\frac{2}{5}$ la fraction du revenu comprise entre 10.001 et 15.000 ; pour $\frac{3}{5}$ la fraction

comprise entre 15.001 et 20.000; pour les $\frac{4}{5}$ la fraction comprise entre 20.001 et 25.000; pour l'intégralité, le surplus du revenu et en appliquant le taux de 5 % au chiffre ainsi obtenu.

Une seule catégorie de revenu dans l'impôt cédulaire se voit soumise à une taxation progressive. Il s'agit des magasins de plusieurs espèces de marchandises, des magasins pour la vente en demi-gros, ou aux particuliers, de vêtements confectionnés; des magasins pour la vente en demi-gros ou en détail d'épicerie, liqueurs, conserves. Ils sont soumis à une taxe spéciale sur le chiffre d'affaires, en outre de l'impôt de droit commun sur les bénéfices professionnels, lorsqu'ils occupent habituellement plus de dix personnes et lorsque leur chiffre annuel d'affaires dépasse 500.000 francs. Cette exception s'explique tout naturellement par l'importance des bénéfices que peuvent réaliser ces entreprises, en raison des capitaux considérables dont elles disposent.

Tel est dans ses grandes lignes, le projet de réorganisation de nos impôts directs, présenté par M. Cailiaux. Il s'efforce autant qu'il est possible, étant données les conditions particulières de la vie économique et financière en France, de tenir compte de la situation du contribuable, et de mesurer à ses forces le sacrifice qui lui est demandé dans l'intérêt de la collectivité. Pour la première fois a été offert ainsi au Parlement une organisation systématique complète d'impôts directs, avec le principe de la personnalité pour base. Les nombreux projets déposés jusqu'à ce

jour ne visaient, en effet, qu'à des réformes partielles, n'admettant qu'incomplètement les idées chères aux démocraties. Aucun n'a abouti. Les chances paraissent cette fois beaucoup plus sérieuses, puisque déjà une imposante majorité s'est groupée, le 9 mars 1909, autour de la réforme fiscale proposée. La parole est maintenant au Sénat.

CONCLUSION

Arrivé au terme de cette étude, il nous reste à en tirer la conclusion. Nous avons déjà indiqué, au cours des développements consacrés à la question théorique de l'impôt personnel et de l'impôt réel, que la formule d'imposition qui nous paraissait le mieux convenir aux conditions économiques, sociales et politiques de la vie des Etats modernes était celle qui assurait la combinaison de la réalité et de la personnalité. Nous avons dit que cette coopération de l'impôt réel et de l'impôt personnel était seule capable de concilier sûrement les nécessités fiscales avec les préoccupations de justice sociale. Mais ce n'est là, il faut bien le reconnaître, qu'une formule d'imposition assez vague, susceptible seulement de fournir aux gouvernements une indication très générale sur l'orientation à donner à leur politique financière. La question qui se pose maintenant, c'est de savoir s'il est possible, en restant dans le domaine de la Science pure, sans sortir du cercle des idées abso-

lument générales, de préciser le principe admis, de calculer dans quelles proportions doit s'effectuer cette combinaison, de rechercher en un mot quel rôle exact chacune des deux formes d'impôt doit jouer dans le droit fiscal particulier de chaque Etat. Ce problème, la Science financière ne peut le résoudre. La théorie ne peut que proposer de grands principes, mais elle est impuissante à en fixer les conditions d'application; son pouvoir s'arrête au seuil de la pratique. Partout le législateur se heurte aux données des faits, aux institutions préexistantes qui s'imposent inévitablement à lui et impressionnent son action. Il ne peut pas ne pas en tenir compte et s'il veut faire œuvre durable et pratique, il faut qu'il mette d'accord sa propre volonté avec la volonté collective. Son rôle à lui, c'est de s'efforcer de concilier les intérêts spéciaux de l'Etat avec les règles abstraites de la science. Aussi, au risque de rompre l'harmonie de cette étude, quitterons-nous le domaine de l'abstraction pour établir plus simplement nos conclusions au point de vue particulier de la législation fiscale française.

Nous avons vu comment le projet Caillaux, voté par la Chambre des Députés, le 9 mars 1909, introduisait dans notre régime fiscal, l'impôt vraiment personnel. Son grand mérite, c'est justement de s'écarter de la simple copie des systèmes tout faits et d'organiser un régime d'impôts sur le revenu approprié aux traditions, aux mœurs et à la répartition de la fortune dans notre pays. Il emprunte au système anglais la méthode de taxation par catégorie de revenu, méthode qui lui per-

met d'opérer la discrimination et, en arrêtant les produits à leur source, de se procurer une large productivité; il assure du même coup la précieuse continuité de nos impôts réels actuels, évitant par là prudemment le danger de l'inconnu et la redoutable incertitude d'un bouleversement trop profond. Il complète le régime cédulaire par la création d'un impôt nouveau, personnel, l'impôt complémentaire sur le revenu global, dont le tarif progressif lui fournit les moyens de dégrever d'une façon appréciable les petites fortunes et les classes sociales du travail.

Il ne faut pourtant pas se dissimuler que l'impôt personnel rencontre en France de très vives résistances. Il se trouve, dans les rangs même de cette majorité qui lui fut favorable à la Chambre, un certain nombre de députés qui ne l'ont voté qu'après avoir formulé toutes sortes de réserves; il semble qu'ils aient comme une arrière-pensée, un secret désir d'en voir éterniser la discussion par le Sénat. Est-ce à dire que cette forme d'impôt soit absolument incompatible avec notre tempérament français? C'est ce que nous sommes très loin de penser. Les adversaires de la personnalité invoquent contre elle toujours les mêmes arguments, arguments très impressionnants, on doit le reconnaître, mais qu'on ne saurait considérer comme décisifs, il s'en faut de beaucoup.

A. — L'argument qu'on trouve le plus répandu dans les milieux hostiles à la réforme, est tiré de l'histoire de notre politique financière aux différents âges. Organiser un impôt personnel sur le revenu, dit-on, c'est

revenir purement et simplement aux conceptions et aux pratiques de l'Ancien Régime; c'est par conséquent méconnaître les traditions sacrées de la Révolution. Le principe de la réalité est un legs des Assemblées révolutionnaires, et les législateurs de ces temps illustres l'ont considéré comme la seule pratique fiscale qui fût capable d'empêcher le retour aux procédés arbitraires de l'imposition royale. Cette forme de raisonnement jouit sur les esprits, actuellement encore, d'une autorité incontestable, car elle participe de ce prestige éclatant qui entoure les institutions et les idées révolutionnaires. Et pourtant, il semble bien qu'il n'y ait là qu'une équivoque. Quand les impôts personnels sur le revenu déclaré furent établis au XVIII^e siècle, impôt du dixième, impôt du vingtième, ils constituèrent vraiment une sorte d'introduction à l'œuvre révolutionnaire. Leur raison d'être essentielle était sans doute de remédier au déficit et de procurer au pouvoir des sources plus abondantes de recettes publiques, mais ils avaient aussi pour but officiel de corriger le vice qui infectait si profondément les finances de cette époque, je veux parler des privilèges, et d'établir l'égalité fiscale. Il suffit de se rappeler dans quelles conditions ils furent institués à l'origine. Louis XIV, en établissant en 1710 l'impôt du dixième, prescrivait de prélever le dixième sur tous les revenus mobiliers ou immobiliers, nobles ou roturiers. De même, Machault d'Arnouville, en 1749, s'efforçait de substituer au régime du privilège le régime de l'égalité devant l'impôt, lorsqu'il remplaçait l'impôt du dixième par un impôt plus léger,

l'impôt du vingtième. Mais ces impôts dévièrent promptement de leur principe originaire et la force de privilège eut raison de la force de justice : les nouveaux impôts redevinrent très vite aussi injustes que les anciens.

C'est précisément à cause de cet échec que la Révolution a écarté l'impôt personnel sur le revenu. Elle l'a condamné, non pas parce qu'il était un impôt général et personnel sur le revenu, mais parce que son fonctionnement, complètement vicié par le retour aux privilèges antérieurs, avait laissé un souvenir odieux dans tous les esprits de ce temps. Ce n'est donc pas son principe conforme aux idées révolutionnaires qui le rendit impopulaire à l'Assemblée Constituante, mais bien l'impuissance où il fut de réaliser, par la faute des hommes qui l'appliquèrent, l'idée de justice qu'il renfermait en lui. La preuve en ressort des rapports du duc de la Rochefoucauld à l'Assemblée Constituante, où, après avoir condamné tous les impôts de l'Ancien Régime, il faisait toutefois exception pour l'impôt du vingtième et déclarait que si la Constituante ne pouvait l'admettre, c'était précisément en raison des préjugés hostiles que l'Ancien Régime y avait attachés par la pratique détestable qu'il en avait fait.

À supposer même que l'argument fût exact historiquement, il n'en reste pas moins vrai que sa valeur serait beaucoup plus sentimentale que rationnelle. Il se peut très bien qu'une forme d'impôt qui convenait à l'époque révolutionnaire soit devenue, à l'heure pré-

sente, un instrument tout à fait insuffisant et incapable de contenter les aspirations nouvelles.

Ce qui est en tous cas incontestable, c'est la déchéance de l'impôt direct au point de vue du rôle qu'il jouait dans l'ensemble des ressources budgétaires. On sait que la Constituante, imprégnée des doctrines physiocratiques, avait voulu faire des impôts directs la base des recettes publiques. Or, cette forme d'imposition est passée actuellement très loin à l'arrière plan, laissant la première place aux impôts indirects et surtout aux impôts de consommation. Il en résulte que tout le système est faussé actuellement par l'improportionnalité manifeste et inévitable des impôts qui justement alimentent la plus grande partie du budget. Cela revient à dire que l'impôt direct, étant donné l'état de chose actuel, doit être organisé de nos jours de façon à rétablir l'équilibre détruit au détriment des classes pauvres. C'est le but que poursuit le projet Caillaux en introduisant dans cette forme d'imposition la considération de la personne. Il semble bien, dès lors, que pour rester dans l'esprit de la Révolution et se conformer à sa grande Tradition, cette méthode-là soit plus sûre qui délaisse délibérément un instrument fiscal suranné, bon pour les époques passées, et adopte une forme nouvelle de taxation, inspirée des temps et des idées modernes.

B. — Un autre argument non moins retentissant des adversaires de l'impôt personnel, c'est celui qui se résume en ces deux mots devenus comme un épouvantail et un drapeau de ralliement : inquisition et vexa-

tion. Quand on adopte l'impôt personnel, basé sur la déclaration des revenus, on ne peut en aucune façon s'en remettre entièrement à la bonne foi des individus. Il faut pour empêcher cet impôt de devenir un impôt sur la conscience et sur l'honnêteté, donner au Fisc des moyens sérieux d'investigation, des pouvoirs étendus de vérification. Ne risque-t-on pas, ce faisant, de livrer à la discrétion des agents du Fisc, l'appréciation des fortunes individuelles ? Ces agents seront, par la force même des choses, par esprit de métier et entraînement professionnel, portés à abuser des procédés inquisitoriaux, des moyens de recherche mis par la loi à leur disposition ; ils seront à leur aise, quoi qu'on fasse, pour se montrer implacables dans le contrôle comme dans la répression. En conséquence, on représente l'impôt personnel sur le revenu comme devant être une machine de guerre aux mains des partis au pouvoir, un germe de guerre civile jeté dans chaque ville, dans chaque village. Le Fisc pourra tout à son gré compulser les papiers et registres pour s'emparer des secrets de la famille et de la fortune. Que dire aussi de toutes les déductions établies par la loi ? Certes, le législateur ne les admet qu'en vue de la justice, mais ne constitueront-elles pas une cause permanente d'iniquités, d'odieuses compromissions, de honteuses transactions ? Donner tant de pouvoir aux agents du Fisc, ne sera-ce pas leur permettre d'assouvir en toute liberté les haines de parti, de faire de la rigueur ou de l'indulgence de la loi fiscale le châtiment ou la récompense des actes politiques ?

Tout en tenant compte des exagérations inévitables que la passion politique donne à ces formes de raisonnement, il faut bien cependant reconnaître qu'il y a là une question très grave et qui mérite un sérieux examen. Ramené à ses véritables données le problème qui se pose est le suivant : un système d'impôt qui soumet le contribuable à l'obligation de déclarer ses revenus et qui donne au Fisc le pouvoir nécessaire pour vérifier cette déclaration, peut-il fonctionner d'une façon raisonnable, satisfaisante pour tous ?

Il n'est évidemment qu'une méthode possible pour résoudre ce problème, c'est celle qui puise ses moyens et ses arguments dans les expériences faites par les législations étrangères. Or, un fait certain, c'est que la plupart des pays ont adopté la forme personnelle de taxation pour leur système d'impôts directs. Comment dès lors expliquer si cette forme présente tant et de si dangereux inconvénients, la faveur presque universelle dont elle jouit ? Comment expliquer surtout que les pays qui la pratiquent, loin d'y renoncer, recherchent et adoptent les modifications qui ne font que la fortifier et augmenter sa portée ? Chaque fois que dans les législations fiscales étrangères, des réformes sont introduites, elles le sont dans le sens d'une individualisation plus complète de l'impôt, d'un développement plus accentué des facteurs de la personnalité. Pour qu'un système s'adapte ainsi à des pays très différents par les mœurs et les institutions politiques et sociales, pour qu'il puisse trouver en lui-même une force si vive et si constante de progrès et d'expansion ne faut-il pas qu'il réponde singu-

lièrement et aux besoins de la pratique et aux tendances théoriques ?

On ne pourrait vraiment soutenir que l'impôt personnel est impraticable chez nous, que si on parvenait à prouver que notre tempérament national est absolument différent de celui des autres pays et tout à fait inconciliable, de par ses caractères, avec la personnalité de l'impôt. Aussi n'est-il pas étonnant de trouver cette idée exprimée et défendue par tous les adversaires de l'impôt personnel ; elle forme comme la pierre angulaire de leur raisonnement. On dit : ce qui convient aux pays voisins peut très bien ne pas convenir à la France et c'est ce qui se produit justement pour l'impôt personnel. Tout s'oppose chez nous, à son introduction : nos traditions nationales, nos habitudes invétérées de liberté, notre répulsion instinctive et héréditaire pour toute action tyrannique de l'Etat, notre vie politique pleine de passions et de divisions. Mais est-on sûr que tous ces traits soient absolument spéciaux à nous Français ? Si on considère les nombreux Etats où fonctionne un régime de taxation personnelle du revenu, il n'est pas difficile pourtant de reconnaître, combien sont grandes les différences de toute nature qui les distinguent. Si la Prusse a une administration autoritaire et très obéie, l'Angleterre par contre témoigne d'un respect traditionnel pour le droit individuel des citoyens. Que dire des institutions et des mœurs de la très démocratique Suisse ? Les luttes politiques y sont-elles beaucoup moins violentes et fréquentes que chez nous ? Il ne me semble pas possible de pouvoir soutenir qu'une institu-

tion fiscale assez souple pour s'adapter aussi bien aux Etats monarchiques les plus autoritaires qu'aux communautés les plus démocratiques, ne puisse cependant s'accomoder du milieu social français. Il y aurait là une exception déflant toute logique. Bien mieux n'est-il pas possible de trouver dans le fait incontestable que l'impôt personnel s'est introduit de lui-même par la force des choses, et contrairement à la lettre même de la loi, dans la grande majorité des communes rurales, une présomption très sérieuse en faveur d'un fonctionnement légal de cet impôt, aussi normal et aussi acceptable chez nous qu'à l'étranger ?

C. — Enfin la troisième grande raison qui s'oppose à l'adoption en France de la personnalité dans l'impôt, est une raison de politique pure. L'impôt personnel, dit-on, aboutit à dresser un cadastre de la fortune, à rédiger des listes de citoyens avec en regard de leur nom la composition de leurs biens, et l'évaluation de leurs ressources. N'y a-t-il pas dans ces pratiques un danger politique de premier ordre ? Mettre de pareils documents entre les mains des hommes qui se succèdent au pouvoir constitue une suprême imprudence qu'on ne doit commettre à aucun prix. L'histoire médiévale de Florence nous apprend d'ailleurs comment les factions se servaient de ces rôles pour tyranniser odieusement leurs concitoyens et engendrer l'anarchie. Si l'on considère surtout la progressivité des taux de l'impôt personnel, ce danger apparaît tout à fait menaçant, car il y a tout à craindre de l'arbitraire inévitable qui préside à leur établissement et de la faculté qui est laissée au gouverne-

ment de surélever à son gré les degrés supérieurs de l'échelle de ces taux. La progression ne renferme pas en elle-même des éléments qui soient aptes à contenir son développement dans un cadre précis. Bien mieux, si on poussait jusqu'à son extrême limite logique l'application du principe d'où elle découle, on aboutirait fatalement à la confiscation des grosses fortunes.

Il nous faut tout d'abord démontrer l'inanité de cette dernière crainte. De toute l'argumentation c'est certainement le point qui est le plus faible. Raisonner ainsi, c'est faire abstraction des multiples forces qui s'enchevêtrent et s'équilibrent dans la vie sociale. Sans doute le principe de la progression considéré simplement en lui-même, est capable de produire une pareille conséquence, puisqu'on suppose inexistant tout ce qui pourrait le limiter. Mais il n'est pas voué à une vie aussi purement abstraite ; avant tout, il est destiné à une existence pratique et dans les faits au milieu desquels il est obligé de fonctionner, il rencontre nécessairement d'autres principes qui lui assignent des bornes et lui donnent une mesure. D'ailleurs l'impôt pour être progressif, n'en reste pas moins un impôt et il cesserait de l'être s'il devenait un instrument de confiscation ; on ne pourrait plus voir en lui, qu'une formule spéciale d'expropriation destinée à réaliser la socialisation de la propriété. Il s'agirait alors de savoir si, comme tel, l'impôt serait vraiment l'arme idéale assez puissante pour bouleverser l'ordre établi : il nous semble plutôt que ce serait un instrument bien médiocre et bien lent

et que le jour où le courant révolutionnaire serait assez impétueux pour emporter d'édifice social, il saurait trouver certainement d'autres procédés plus expéditifs et peut-être plus violents.

Mais cette menace extrême écartée, il demeure néanmoins que la progression est arbitraire, car le raisonnement qui la fonde ne fournit pas de règle précise, mathématique à son étendue; tout au plus lui imprime-t-il une tendance générale de modération ou de rigueur suivant qu'on s'appuie sur la théorie de la compensation ou sur celle de l'égalité des sacrifices. Si la majorité actuelle qui établit la progression est modérée, rien ne garantit que la majorité de demain le sera aussi; il y a même une présomption en faveur d'une majorité toujours plus sévère. L'Etat, en effet, qui aura divisé les citoyens en catégories suivant leur fortune, ne trouvera plus devant lui un ensemble de contribuables réunis par la communauté d'intérêts à défendre, et formant bloc. Parmi les individus, les uns seront ménagés, les autres payeront pour les premiers, et comme ceux qui ne paieront rien ou paieront très peu seront le plus grand nombre, et par suite la force électorale, le gouvernement issu de cette force, même s'il veut rester impartial, devra fatalement frapper de tarifs excessifs les revenus supérieurs. Il n'en faut pas plus pour légitimer les craintes des classes aisées et écarter l'impôt personnel.

N'est-il pas, d'ailleurs, suprêmement impolitique de créer un état de chose où la grande majorité des contribuables ne serait plus intéressée à contrôler les dé-

penses de l'Etat ? Sous l'Ancien Régime, l'inconvénient le plus sensible des méthodes fiscales du gouvernement royal provenait justement de ce que les contribuables fournissaient les fonds sans jamais avoir le droit d'intervenir dans la détermination des dépenses auxquelles leur argent était destiné. Les gouvernements constitutionnels établis aujourd'hui dans toutes les nations civilisées ont eu leur origine dans la volonté qui vint aux contribuables d'exercer une action sur l'emploi des deniers qu'ils versaient à l'Etat et de contrôler les dépenses publiques. Or, l'impôt personnel progressif a pour conséquence nécessaire de faire voter les dépenses par une classe de citoyens et d'en demander l'argent à une autre. On risque de voir alors ce spectacle fort paradoxal, d'une démocratie moderne où les dépenses seraient décidées et faites par ceux qui précisément n'en feraient pas les frais, tout comme dans les gouvernements de l'Ancien Régime.

Enfin, détruire l'égalité des citoyens devant le Fisc, n'est-ce pas en quelque sorte donner une consécration législative, une existence légale aux luttes qui mettent en présence, dans le pays, les classes sociales ? N'est-ce pas créer deux états, un état théorique où règnent la solidarité et la fraternité, et un état de fait légal où sévissent l'opposition des intérêts et la haine des classes ?

Ces dangers d'arbitraire sont évidemment très sérieux. Il faut pourtant bien reconnaître que cet arbitraire n'est pas spécial à la réforme fiscale ; c'est la condition ordinaire de toute action législative, à quel-

que matière qu'elle s'applique. Toutes les lois ne sont-elles pas conçues comme devant marquer un progrès dans la voie de la justice ? Or, la justice, nous le savons, est un but qui fuit continuellement devant nous ; il n'est donné à personne de l'arrêter et de l'étreindre complètement, ni par conséquent d'en établir une formule définitive et absolue. Il en est de même pour l'impôt personnel progressif, et comme on ne peut pas nier qu'il ne soit plus conforme à la conception moderne de la justice que l'impôt réel proportionnel, c'est une raison de l'adopter comme nous admettons toutes les autres lois que nous considérons comme plus justes.

Le danger d'une rigueur excessive pour les degrés supérieurs de la fortune est réel ; dans une société où règne le parlementarisme illimité, la surenchère est de règle ; la nécessité de s'assurer la fidélité des suffrages conduit fréquemment les députés législateurs à des mesures démagogiques, et ce n'est certainement pas la moins sûre des méthodes pour flatter l'électeur que celle qui consiste à lui promettre les dépouilles des riches. Mais ce danger est-il assez sérieux pour s'opposer formellement à l'introduction de l'impôt personnel progressif ?

Cette question ne comporte pas de réponse rationnelle. C'est une question de sentiments et surtout de préjugés, beaucoup plus que de raisonnement. Il en est de la réforme fiscale comme de tout autre problème économique : quand on sort du domaine théorique pour entrer dans le domaine des contingences, dans le cercle

des faits de la pratique journalière, la solution ne nous est plus dictée que par notre propre tempérament. La doctrine nous a montré les éléments scientifiques de la question : à nous d'apprécier. Chacun suivant son idiosyncrasie, suivant la formule particulière d'après laquelle les choses réagissent sur lui, ou bien se laisse dominer par la crainte de l'abus et rejette l'impôt personnel, ou bien épris de justice, l'accepte... Pour nous, nous restons pénétrés de cette parole : « On doit toujours s'attendre, quand on entreprend des réformes, aux embarras multiples que feront naître les manœuvres et les cris des hommes de toute espèce, intéressés à maintenir l'abus, car il n'en est point dont quelqu'un ne vive. »

D'ailleurs, les droits fiscaux positifs étrangers, qui admettent l'impôt personnel progressif, ne nous sont-ils pas garants que toutes ces craintes sont exagérées ? La pratique fiscale du principe progressif paraît n'avoir provoqué nulle part les désastreuses conséquences que nous avons énumérées. On peut nous dire encore, il est vrai, que ce n'est pas une raison parce qu'une institution s'adapte aux autres Etats, qu'elle doit convenir au nôtre. Mais cela ne revient-il pas à affirmer qu'il n'y a rien de plus dangereux, pour un régime démocratique et républicain, que les institutions démocratiques et républicaines ? Argument beaucoup trop paradoxal pour qu'on puisse songer à en faire état.

Tels sont les arguments généraux invoqués contre le projet de M. Caillaux, et aussi contre toute réforme

tendant à la personnalité de l'imposition. Malgré leur caractère manifeste de gravité, ils sont donc pourtant loin d'opposer une fin de non-recevoir définitive et absolue à toute réforme fiscale dans le sens de l'individualisation de l'impôt. Mais, par contre, de très sérieuses raisons recommandent l'adoption définitive du projet voté par la Chambre des Députés.

La France a besoin d'un impôt personnel, comme impôt de compensation, pour rétablir, dans l'ensemble de son régime fiscal, la proportionnalité même des charges, gravement atteinte par la place démesurée que les impôts indirects et particulièrement les impôts de consommation, y tiennent.

Elle en a besoin aussi pour doter sa fiscalité d'une source de revenu très élastique, susceptible non seulement de satisfaire les besoins auxquels elle est destinée normalement, mais de procurer aussi une possibilité d'augmentation toujours prête, en vue de pouvoir parer par un simple changement de taux, aux nécessités financières imprévues. C'est un fait incontestable que notre système actuel d'impôts directs, basé exclusivement sur la réalité, manque d'élasticité. Aussi, chaque fois que les circonstances ont exigé un effort financier exceptionnel, est-ce à l'impôt indirect qu'on a eu recours. C'est ainsi qu'en 1870, alors que la justice commandait de répartir, sur tous, les frais énormes de nos désastres nationaux, on a demandé cependant la plus grande partie des ressources aux impôts indirects et surtout aux impôts de consommation, rejetant la plus

lourde part du fardeau sur les classes les moins aisées. Est-il besoin d'attirer l'attention sur le contraste qui existe sur ce point entre la méthode anglaise et la méthode française ? Pour ne prendre que l'exemple le plus récent, n'est-ce pas l'*income-tax* qui fit en grande partie les frais de la guerre sud-africaine ?

Pourquoi donc nous attacher si obstinément aux formes archaïques de la taxation et ne pas accepter franchement un mode d'impôt que les autres pays pratiquent avec succès. Il faut que, chez nous aussi, l'impôt s'adapte à la capacité contributive subjectivement évaluée, qu'il marche vers une individualisation croissante. Quoiqu'on dise et quoiqu'en fasse c'est selon cette formule que la réforme fiscale doit se faire. Le projet de M. Caillaux a déjà trouvé un milieu favorable à la Chambre des députés; quelle que soit la décision du Sénat, l'impôt personnel triomphera fatalement un jour ou l'autre. Ses adversaires eux-mêmes lui ont ouvert la voie. En proclamant sans cesse la nécessité d'une réorganisation, ils ont ruiné la confiance que les contribuables avaient pris l'habitude de témoigner au système existant, et, si les avis sont encore très partagés sur la portée de la réforme à accomplir, il n'en est pas moins vrai que la formule de justice fiscale par l'impôt personnel, appuyée sur toute l'expérience des peuples qui nous entourent, reste la formule de tous les partis épris de justice, contre l'abus. Le principe ancien de l'impôt réel est largement entamé, et nous ne pouvons mieux faire que de reprendre ici les paroles

de M. Truchy : « Cet impôt n'est plus qu'une forme vieillie, dont la vie se retire chaque jour, et il périra parce qu'il n'est plus en harmonie avec le milieu économique, ni avec les conceptions théoriques de l'époque. »

Vu :

Lyon, le 9 janvier 1912,
Le Président de la Thèse,
E. BOUVIER.

Vu :

Lyon, le 9 janvier 1912,
Pour le Doyen,
L'Assesseur,
L. JOSSERAND.

Permis d'imprimer :

Lyon, le 12 janvier 1912,
Le Recteur de l'Académie,
JOUBIN.

INDEX BIBLIOGRAPHIQUE

- BERTHELEMY. — Une vue d'ensemble sur le régime fiscal de la France dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1903, p. 4 et suiv.
- La péréquation de la contribution personnelle mobilière dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1904, p. 203 et suiv.
- BOUVIER Emile. — Cours de science financière professé à la Faculté de droit de Lyon.
- Chronique financière du Japon dans la *Revue de science et de législation financières*, années 1908 et 1910.
- BOGART E.-L. — Chronique financière dans la *Revue de science et de législation financières*, années 1908 et 1909.
- BULLETIN DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION COMPARÉE, année 1909, t. I, p. 713 et suiv. ; t. II, p. 185 et suiv.
- CAUVÈS Paul. — Précis du Cours d'Economie Politique, 1893, tome IV, p. 259 et suiv.
- CAILLAUX. — Les Impôts en France, 1911. Préface de la deuxième édition.
- CÉRENVILLE (M. DE). — Les Impôts en Suisse, 1898.
- CHARTON Pierre. — La Réforme fiscale en France et à l'étranger, 1901, p. 53 et suiv. ; p. 82 à 128 ; p. 610 et s..
- COMMISSION EXTRAPARLEMENTAIRE DE L'IMPÔT SUR LES REVENUS. Comptes-rendus, 1895.

- DALLA VOLTA. — L'Impôt sur les revenus de la richesse mobilière en Italie dans la *Revue de Droit public et de la Science politique*. Septembre-octobre, 1897.
- DENIS Hector. — L'Impôt, 1889, p. 81 à 145 ; p. 286 et suiv.
- DICTIONNAIRE D'ECONOMIE POLITIQUE, édit. 1873, Coquelin et Guillaumin, 1^{er} volume, article de H. Passy, sur l'Impôt, p. 398 et suiv.
- DICTIONNAIRE DES FINANCES, publié sous la direction de Léon Say par Foyot et Lanjalley, 1889-1894 ; article relatif à l'impôt dans le tome I.
- DISCUSSION (analyse de la) du projet de M. Caillaux dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1907, p. 407 et suiv. ; p. 645 et suiv. Année 1908, p. 236 et suiv. ; p. 415 et suiv. Année 1909, p. 85 et suiv. ; p. 321 et suiv. — L'exposé des motifs du projet est rapporté dans l'année 1907, p. 78 et suiv. ; le texte voté par la Chambre est rapporté dans l'année 1909.
- DUBOIS E. — Chronique de Belgique, dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1903, p. 554 et suiv.
- ESCARRA. — La Réforme de l'*Income-tax* dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1908, p. 161 et suiv.
- Les modifications apportées à l'*Income-tax* par le *Finance Act* de 1909-1910 dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1910, p. 549 et suiv.
- ESQUIROU DE PARIEU. — Traité des impôts, 1866, Livres II et III du t. I^{er}.
- Histoire des impôts généraux sur la propriété et le revenu, 1856, chapitres II, III, IV, VI.
- FERNEUIL. — La discussion générale du projet d'impôt sur le revenu dans la *Revue politique et parlementaire*, mars 1908, p. 481 et suiv.
- FOURNIER DE FLAIX. — L'impôt dans les diverses civilisations, 1897, livres II et III du t. I^{er}.
- GAUTIER Louis. — La proportionnalité de l'impôt des patentes et la loi du 19 avril 1905, dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1906, p. 1 et suiv.

GERLACH Otto. — La réforme financière en Prusse, dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1906, p. 238 et suiv. ; p. 494 et suiv.

GRELF (G. DE). — L'économie politique et la science des finances, 1907.

GROS Gaston. — L'impôt sur le revenu, Thèse, 1907.

HARISTOY Just. — L'impôt sur le revenu et la réforme fiscale dans la *Revue politique et parlementaire*, janvier 1911, p. 104 et suiv.

IMPÔT (L') SUR LE REVENU ET L'IMPÔT SUR LES REVENUS DANS LES PAYS ÉTRANGERS, notes réunies par la direction générale des contributions directes, 1894.

INGENBLECK. — Impôts directs et indirects sur le revenu, 1908, p. 25 à 174 ; p. 191 et suiv. ; p. 258 et suiv.

JAURÈS Jean. — L'impôt sur le revenu, dans la *Revue Socialiste*, décembre 1904, t. II, p. 713 et suiv.

JEZE Gaston. — Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française, 1910, p. 665 et suiv. ; p. 808 et suiv.

— Les réformes fiscales dans les grands Etats modernes, dans la *Revue politique et parlementaire*, novembre 1910, p. 234 et suiv.

JEZE et LE PELLETIER. — Chroniques financières dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1906, p. 285 et suiv. ; année 1907, p. 30 et suiv.

LAVERGNE et PAUL HENRY. — Le projet d'impôt sur le revenu dans la *Revue d'Economie politique*, novembre-décembre 1910 ; janvier 1911.

LEROY-BEAULIEU Paul. — Science des Finances, 1906, t. I, livre II, chap. X.

— Le projet d'impôt personnel et progressif sur le revenu et le droit fiscal moderne dans la *Revue des Deux-Mondes*, mai 1907.

MARION. — Les impôts directs de l'Ancien Régime.

MERLE Emile. — La justice dans l'impôt et l'impôt sur le revenu, p. 15 et suiv. ; p. 75 et suiv.

- MOREL A. — De la proportionnalité de la contribution mobilière dans la *Revue de science et de législation financières*, année 1907, p. 596 et suiv.
- MYRBACH RHEINFELD. — Précis de Droit financier autrichien, édit. française, 1910, p. 432 et suiv. (pour l'impôt sur les rentes) ; p. 443 et suiv. (pour l'impôt personnel sur le revenu).
- NITTL. — Principes de la science des finances, édition française, 1904.
- ROCHE Jules. — L'impôt sur le revenu, le système des signes extérieurs, dans la *Revue des Deux-Mondes*, 15 novembre 1904.
- ROUFFIE Marcel. — Le nouveau projet d'impôt sur le revenu, dans la *Revue politique et parlementaire*, mars 1907, p. 495 et suiv.
- SAY Léon. — Les solutions démocratiques de la question des impôts, 1886, p. 65 et suiv. ; p. 131 et suiv. ; p. 203 et suiv.
- SÉLIGMAN. — L'impôt progressif en théorie et en pratique, édit. française, 1909.
- STOURM René. — Systèmes généraux d'impôt, 1905. p. 151 et suiv. ; p. 219 et suiv.
- TRUCHY. — Le système des impôts directs d'Etat en France, dans la *Revue d'Economie politique*, année 1900, décembre, p. 937 et suiv. ; année 1901, mars, p. 279 et suiv. ; avril, p. 346 et suiv. ; mai, p. 467 et suiv. ; juin, p. 600 et suiv.
- La question de l'impôt sur le revenu dans les *Questions pratiques de législation ouvrière et d'économie sociale*, année 1902, p. 65 et suiv. ; p. 108 et suiv. ; p. 161 et suiv.
- VEBER Adrien. — La réforme générale de l'impôt dans la *Revue socialiste*, année 1904, t. I, p. 273 et suiv. ; p. 421 et suiv.
- VIGNES. — Histoire des doctrines sur l'impôt en France, 1909, p. 139 et suiv. ; p. 161 et suiv. ; p. 205 et suiv.
- WAGNER. — Traité de la science des finances, édit. française, 1909, t. I, livre V, p. 105 et suiv.

TABLE SYSTÉMATIQUE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

	PAGES
§ 1. — Intérêt de l'étude	5
§ 2. — Evolution des conceptions fiscales	9
§ 3. — Plan de l'étude	34

PREMIÈRE PARTIE

EXAMEN THÉORIQUE DES DEUX PRINCIPES DE LA RÉALITÉ ET DE LA PERSONNALITÉ

CHAPITRE PREMIER. — <i>Définition des deux principes et notions historiques</i>	37
§ 1. — Définition de l'impôt réel et de l'impôt personnel	37
§ 2. — Aperçu historique de la personnalité et de la réalité	43
§ 3. — La réalité et la personnalité dans les systèmes financiers modernes	54
CHAPITRE II. — <i>Etude théorique de la réalité</i>	55
§ 1. — Organisation moderne du système de la réalité	55
§ 2. — Caractères de la réalité	61
§ 3. — Effets de la réalité	64

CHAPITRE III. — <i>Etude théorique de la personnalité</i>	80
§ 1. — La personnalité et ses éléments constitutifs	80
§ 2. — Déduction des charges — Minimum d'existence — Calcul du revenu net	83
§ 3. — Discrimination des matières imposables..	92
§ 4. — Progression	94
§ 5. — Déclaration du revenu par le contribuable	98
§ 6. — Les voies de réalisation de la personnalité	101
§ 7. — Appréciation du système de la personnalité	107
CHAPITRE IV. — <i>Combinaison des deux principes d'imposition dans les systèmes modernes d'impôts</i>	117
§ 1. — Nécessité de la combinaison des deux principes d'imposition	117
§ 2. — La personnalité et la réalité dans l'imposition communale	126

DEUXIÈME PARTIE

EXAMEN DES LÉGISLATIONS POSITIVES

§ 1. — Généralités	133
§ 2. — Angleterre	136
§ 3. — Allemagne-Prusse	157
§ 4. — Italie	170
§ 5. — Suisse	177
§ 6. — Belgique	183
§ 7. — Autriche	184
§ 8. — Etats-Unis	189
§ 9. — Hollande	192
§ 10. — Danemark-Suède-Norvège	193
§ 11. — Russie	194
§ 12. — Japon	195
§ 13. — Conclusion	196

TROISIÈME PARTIE

DROIT FISCAL POSITIF FRANÇAIS

<i>Généralités</i>	199
CHAPITRE PREMIER. — <i>La réalité dans nos impôts directs</i>	204
CHAPITRE II. — <i>Tendances à la personnalité dans le régime fiscal français</i>	228
CHAPITRE III. — <i>Etude du projet Caillaux au point de vue de la réalité et de la personnalité</i>	241
Conclusion	259
Index bibliographique	277
Table systématique	281
